CENA NUMERU zł. 1.50

BUCHALTER POLSKI

MIESIĘCZNIK

ORGAN POLSKIEGO ZWIĄZKU BUCHALTERÓW-RZECZOZNAWCÓW, BUCHALTERÓW-BILANSISTÓW I ICH POMOCNIKÓW W RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Pod redakcją ANTONIEGO JULJANA SZYLLERA

ROK XII — WARSZAWA, LUTY-MARZEC 1939 R. — NR. 2-3 (132-133)

TREŚĆ ZESZYTU:

ZARZĄD GŁÓWNY
Polskiego Związku Zawodowego
Buchalterów - Rzeczoznawców,
Buchalterów - Bilansistów
i Ich Pomocników
w Rzeczypospolitej Polskiej
Warszawa, Nowogrodzka 20.

ZAWIADAMIA P. T. CZŁONKÓW, ŻE NA MOCY § 15 STATUTU ZWIĄZKU ZWOŁUJE SIĘ

ZWYCZAJNE OGÓLNE ZEBRANIE ROCZNE,

KTÓRE ODBĘDZIE SIĘ W SIEDZIBIE ZWIĄZKU W ŚRODĘ DNIA 17 MAJA 1939 R. O GODZINIE 18 MIN. 30 PUNKTUALNIE

podług następującego porządku obrad:

1. Zagajenie i ukonstytuowanie Prezydjum Zebrania,
2. Odczytanie i zatwierdzenie protokółu Ogólnego Zebrania z dnia 25 maja 1938 roku.
3. Sprawozdanie Zarządu z działalności i finansowe za 1938 r. oraz sprawozdanie Komisji Rewizyjnej,
4. Dyskusja i zatwierdzenie sprawozdania Zarządu,
5. Wybory 7 członków Zarządu, 3 zastępców członków Zarządu, 3 członków Komisji Rewizyjnej, 1 zastępcy członka Komisji Rewizyjnej (§ 22 i § 31 statutu),
6. Projekt budżetu na 1939 r.
7. Wnioski Członków, złożone Zarządowi do dnia 27 kwietnia 1939 r. wł.

Zebranie będzie prawomocne bez względu na ilość obecnych członków (§ 18 statutu).

Jako karta uczestnictwa służy legitymacja na rok 1939 względnie legitymacja na rok 1938 z opłaconymi składkami przynajmniej za miesiąc listopad 1938 r.

Ś. P. WILHELM LEON KARDACH



W dniu 25 lutego r. b. znalazł śmierć w falach morza polskiego w Orłowie pod Gdynią nieoceniony, zasłużony Kolega ś. p. Wilhelm Leon Kardach.

Urodzony w 1900 roku w Dreznie z rodziców Polaków, nauki pobierał w Dortmundzie (Niemcy), gdzie w 1917 r. ukończył szkołę handlową. W tymże Dortmundzie rozpoczął pracę zawodową w firmach niemieckich. Mimo urodzenia na obczyźnie w środowisku czysto niemieckim, mimo ukończenia szkół niemieckich i mimo pracy biurowej w firmach obcych, wyniósłszy jednakże z domu rodzicielskiego poczucie polskości, ś. p. Wilhelm Leon Kardach nie zapomniał, że jest Polakiem i, gdy tylko uzyskał możność wyjazdu z Niemiec, natychmiast zgłosił się w Poznaniu jako ochotnik do szeregów Wojska Polskiego.

Dzięki niezmordowanej, ustawicznej pracy nad sobą już w wojsku starał się pogłębić gramatykę i stylistykę polską, gdyż, jak mówił Zmarły, przykro Mu było, że nie mógł należycie wysłowić się i pisać. Mówił, że pierwszym obowiązkiem każdego Polaka jest znajomość języka ojczystego.

Po powrocie z wojska pracował jako pomocnik, względnie buchalter, w kilku firmach na terenie Wielkopolski, poczem w 1927 r. przeniósł się do Gdyni, zajmując stanowisko buchaltera naczelnego jednej z poważnych firm gdyńskich.

Gdy w 1930 r. dowiedział się o istnieniu naszej Organizacji, natychmiast do niej przystąpił i odrazu powziął myśl założenia Oddziału w Gdyni. Nie poszczędził w tym kierunku pracy i kosztów aby Oddział stworzyć i w rezultacie powołany został do władz pierwszego Komitetu, pełniąc te obowiązki przez kilka lat niezmordowanie.

Zarząd Związku wiele rokował sobie, licząc na pomoc i poparcie Zmarłego. Niestety, zamierzenia nasze zostały unicestwione przez śmierć nieodżałowanego Kolegi. W roku bieżącym został ustanowiony zaprzysiężonym buchalterem rzeczoznawcą przy Izbie Przemysłowo - Handlowej w Gdyni. Prawość charakteru, uczciwość w postępowaniu, umiłowanie Ojczyzny, oddanie się wybranemu przez siebie zawodowi to były rzadko dziś spotykane zalety ludzkie. Prawość Zmarłego nie mogła pogodzić się z warunkami życia dzisiejszego.

Odszedł od nas na zawsze, lecz pamięć o Zmarłym w sercach i w dziejach Organizacji naszej nie zaginie. Ziemia polska, którą tak ukochał i dla której pracował, niechaj lekką Mu będzie.

Cześć pamięci Zmarłego!

BUCHALTER POLSKI

ORGAN POLSKIEGO ZWIĄZKU BUCHALTERÓW-RZECZOZNAWCÓW, BUCHALTERÓW-BILANSISTÓW I ICH POMOCNIKÓW W RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Redakcja i Administracja
Warszawa, Nowogrodzka 20
telefon 8-41-05

Miesięcznik

Redaktor przyjmuje w poniedziałki od 6 do 7 wieczorem
Warunki prenumeraty i ogłoszeń na stronie ostatniej

Rok XII | Warszawa, luty-marzec 1939 r. | Nr. 2-3 (132-133)

NAKAZ CHWILI

W inauguracyjnym numerze „Buchaltera Polskiego" (marzec 1928 r.) w artykule wstępnym, wspominając o romantyzmie polskim, który zawsze zadziwiał cały świat i który przyczynił się do rozsławienia oręża i imienia polskiego, do utrwalenia opinji, że Naród Polski zginąć nie może, między innemi pisałem:

„Państwo Polskie, jako niepodległe, suwerenne, zmartwychwstało! Powołano Go do szeregu państw i narodów, mających prawo bytu samodzielnego, gdyż przekonał się świat cały, że BEZ POLSKI NIEPODLEGŁEJ POKÓJ ŚWIATOWY NIE UTRZYMA SIĘ".

W przeżywanym obecnie przez Naród Polski momencie dziejowym znowu widzimy, jak szereg potęg światowych, powierzchownie — zdawałoby się — nie zainteresowanych bezpośrednio w istnieniu naszego Państwa jako niepodległego, mówią śmiało, zdecydowanie „POLSKA BYĆ MUSI I POZOSTANIE PAŃSTWEM NIEPODLEGŁYM, W GRANICACH SWYCH NIEPOMNIEJSZONĄ".

Widzimy, że rolę Polski, jako czynnika równowagi światowej, rozumie uczciwsza część świata, co tym bardziej obowiązuje nas, Polaków, do dalszej pracy wytężonej nietylko w dziedzinie wzmocnienia obronności kraju pod względem militarnym, lecz i pod względem gospodarczym.

W numerze drugim miesięcznika naszego (kwiecień 1928 r.) pisałem o mowie niemieckiego ministra Curtiusa, który w parlamencie niemieckim już w 1928 r., nawiązując do niemieckiej polityki zewnętrznej, do konieczności ekspansji politycznej, powiedział, że „Obecnie poziom cen w Niemczech jest zbyt wysoki w stosunku do poziomu rynków Europy i dlatego NIEMCY GOSPODARCZO DĄŻYĆ MUSZĄ W DALSZYM CIĄGU DO RACJONALIZACJI I POTANIENIA PRODUKCJI". Słowa te przytoczyłem jako MEMENTO DLA NARODU POLSKIEGO, który pod względem gospodarczym, pozostając w tyle za Niemcami, powinien mieć na względzie dwa szybkie etapy życia gospodarczego: dorównanie Niemcom pod względem gospodarczym — jako etap pierwszy, i następne ich prześcignięcie — jako etap drugi, gdyż inaczej trudno nam będzie utrzymać niezależność gospodarczą, a co za tym idzie i polityczną.

Dlatego też w przeżywanym dzisiejszym momencie dziejowym, kiedy zaborczość niemiecka idzie w kierunku zdecydowanego okrążenia naszej Ojczyzny i uzależnienia Jej od siebie, to poza mocnemi słowy „NIE DAMY ZIEMI" i poza podniesieniem pięści, gotowej do odparcia napastniczego ataku i do dalszej zdecydowanej walki aż do całkowitego zgniecenia napastnika, przyrzec sobie musimy, że przystępujemy wreszcie do planowej akcji przedewszystkiem w kierunku wewnętrznego uzdrowienia i wzmocnienia organizmu polskiego.

KONIECZNY WIĘC JEST SPOKÓJ WEWNĘTRZNY W NARODZIE POLSKIM, TREUGA DEI, bezwzględnym obowiązkiem jest wyzyskanie wszystkich sił zdatnych do pracy państwowej w szeregach zwartych bez względu na poglądy społeczne i przekonania polityczne, konieczna jest budowa i rozszerzenie warsztatów pracy w kierunku samowystarczalności gospodarczej pod każdym względem i wzmożenie eksportu polskiego oraz w związku z tym ciągłe przygotowywanie kadr odpowiednich fachowców.

Buchalterzy - Polacy pracują już w tym kierunku nad sobą i możemy poszczycić się pewnymi rezultatami, mimo to, jednak, nie możemy ustawać w dalszej, ciągłej pracy nad sobą, lecz ciągle ją wzmagać.

Gdy świat jeszcze dobitniej przekona się, że NARÓD POLSKI NIETYLKO GROŹNYM POMRUKIEM LWA ODPOWIEDZIAŁ NA CHĘĆ ZAKUSÓW WRAŻYCH, czego dowodem była jednolita postawa całego Narodu w ostatnio przeżywanych dniach i czego dowodzą ofiary poważne, częstokroć wdowi grosz, składane na Fundusz Obrony Narodowej i na zakup Pożyczki Obrony Przeciwlotniczej, lecz jeszcze wzmoże pracę swoją dla podniesienia niezależności gospodarczej, że będzie coraz bardziej wartościowym czynnikiem ładu i pokoju, to wówczas w interesie własnym każdy sąsiad bliższy lub dalszy nie poważy się myśleć o możliwości ataku na Polskę.

Niechaj romantyzm polski, który tworzył czyny wiekopomne w Narodzie Polskim, porwie nas hasłem „Silni militarnie—do broni gospodarczej".

ANTONI JULJAN SZYLLER
prezes Polsk. Zw. Buchalterów-Rzeczoznawców
redaktor „Buchaltera Polskiego"

NOWOCZESNE PROBLEMY KALKULACJI W PRZEMYŚLE

Kryzys gospodarczy ostatnich lat, a w jego następstwie redukcje pracowników, przeprowadzane w wielu zakładach przemysłowych, doprowadziły do drobiazgowego roztrząsania zagadnienia, jaki mianowicie wpływ wywiera stan liczbowy pracowników, inaczej mówiąc, jego stopień zatrudnienia na wysokość sumy kosztów własnych, jak i na ich rozbicie. Doszło się przy tem do wniosku, że uzależnienie kosztów własnych od stopnia zatrudnienia stanowi jedną z ważniejszych zasad gospodarki przemysłowej i można dziś śmiało twierdzić, że właśnie stopień zatrudnienia wywiera znaczny bardzo wpływ na ogólną sumę kosztów, podczas, gdy chodzi o robociznę akordową, koszty bezpośrednie materjałów i robocizny całkowicie niezależne są od stopnia zatrudnienia. Przy normalnej robociźnie płaci się za czas przepędzony przez robotnika w warsztacie bez względu na to, ile on sztuk w określonym terminie wykona. Przy spadku stopnia zatrudnienia i związanym z nim częstokroć skróceniem czasu pracy, robotnik, jak wiadomo, z zasady usiłuje jaknajbardziej pozostałą do wykonania pracę w nieskończoność przeciągnąć. W związku z tym mniej lub więcej rośnie czas zużyty na produkcję pewnego przedmiotu, a wraz z nim potrzebny koszt robocizny.

Chcąc wypośrodkować, w jakich rozmiarach wpływ swój wywiera każda zmiana wśród zatrudnionej załogi robotniczej i jak odbija się ewentl. powiększenie względnie zmniejszenie produkcji na poszczególnych składnikach kosztu własnego, zgóry dbać należy o to, by przy pomocy odpowiedniej i właściwej organizacji przedsiębiorstwa wszelkie koszty zostały bez reszty uchwycone, księgowane i właściwie przydzielane.

Jeżeli przerzucimy koszt ogólny na poszczególne produkty, okaże się, że z powodu niezmieniającej się wysokości wielu kosztów udział ich przy ograniczonej produkcji wzrasta i to niezależnie od stopnia zatrudnienia, podczas gdy przy wzmożonej produkcji udział ich znacznie spada. Gdy dalej koszty będziemy chcieli przydzielać stosunkowo do robocizny bezpośredniej na poszczególne produkty nasunie się nam pewna trudność, albowiem klucz rozdziałowy okaże się niestałym, a to z tego względu, że koszty ogólne nie ulegają w równym stopniu zmianom, jakim przy zmianie stopnia zatrudnienia ulega koszt robocizny bezpośredniej. Jeżeli zatem kalkulacja wstępna nie ma prowadzić do błędnych rezultatów, może być brany pod uwagę jedynie klucz wypośrodkowany w czasach normalnej to jest pełnej produkcji.

Wymagania stawiane właściwej kalkulacji wstępnej odnoszą się naturalnie w większej jeszcze mierze do kalkulacji następnej. Ponieważ zwłaszcza przy produkcji jednostkowej każdorazowe ustalenie klucza przypadających na wyprodukowaną jednostkę kosztów ogólnych jest zwykle niemożliwe, przeto i tu chwyta się złotego środka pomocniczego, jakim jest przydział według z góry ustalonych kluczy. Kalkulacja następna jednak, o ile spełnić ma swe zadanie to jest dać dokładny obraz faktycznie poniesionych kosztów powinna dążyć stale do wypośrodkowania właściwego klucza. Tak bowiem, jak w kalkulacji następnej koszty materjałów i robocizny ulegają z reguły odchyleniom od kosztów tych wypośrodkowanych przez kalkulację wstępną, tak samo dzieje się i z kosztami ogólnemi, co w pierwszym rzędzie przypisać należy zmianom zachodzącym w stopniu zatrudnienia i w rozmiarach produkcji. I wówczas tylko, jeżeli zmiany te w obliczeniach zostaną uwzględnione, porównanie cyfrowe kalkulacji wstępnej z kalkulacją następną może dać kierownictwu przedsiębiorstwa wgląd w rezultaty działalności. Dlatego też w niespokojnych gospodarczo czasach przy zmiennym stale stanie zatrudnienia należy koszt własny i klucze przydziałowe wypośrodkować w jaknajkrótszych odstępach czasu, inaczej bowiem najdoskonalej nawet zorganizowana kalkulacja będzie niezgodna ze stanem rzeczywistym.

W związku z powyższem uważam za wskazane podkreślić jeszcze raz dobitnie konieczność jaknajdokładniejszych obliczeń kalkulacyjnych. Ciągle w praktyce napotykamy fakt wypośrodkowywania, niekiedy nawet z przesadną dokładnością, kosztów bezpośrednich, podczas gdy dokładność kluczy przydziałowych nie jest zupełnie kontrolowana. Zostały raz ustalone i to w zupełności wystarcza. Im silniej jednak występuje w zakładzie przemysłowym wzrost kosztu własnego, tym jaskrawiej właśnie występuje niedorzeczność przytoczonej metody kalkulacyjnej: wylicza i kontroluje się skrupulatnie każdą jednostkę miary i wagi, jak i każdą roboczogodzinę, podczas kiedy koszty pośrednie wynoszące przeważnie połowę sumy kosztów własnych rozdziela się na podstawie jakiegoś stosunku procentowego, który w dodatku w rzadkich wypadkach, choćby w przybliżeniu, jest realny. Powód tej niedokładności tkwi właśnie w tym, że nie uwzględnia się wcale lub conajmniej niedokładnie wpływu stopnia zatrudnienia na wysokość kosztów przypadających na jednostkę produkcyjną. A jednak uwzględnianie tego zagadnienia w obliczeniach kalkulacyjnych stanowi naglącą potrzebę zarówno z powodów wyżej wyłuszczonych, jak również dla ścisłej kontroli działalności przedsiębiorstwa. Właśnie **koszty pośrednie, nie ulegające proporcjonalnym do stopnia zatrudnienia zmianom, muszą być stale, stosunkowo do rozmiarów produkcji, kontrolowane.**

Ważną wiadomość stanowią dla przedsiębiorcy także te dane, przy jakim stopniu zatrudnienia staje się rentowność jego zakładu najwyższą. W tym celu trzeba wypośrodkować przy jakim rozmiarze produkcji koszt własny wyprodukowanej jednostki jest najniższy oraz jak przedstawia się możliwość zbytu tej produkcji po różnych cenach sprzedaży. Odpowiedź zwłaszcza na ostatnie pytanie jest wyjątkowo trudna, szczególnie z tego powodu, że wchodzą tu w grę najróżnorodniejsze czynniki uboczne, posiadające jednak wpływ na samą siłę zbytu. Dla kierownictwa zakładu przemysłowego jednak już posiada **istotne znaczenie zorjentowanie się, gdzie tkwi techniczne optimum produkcji, to znaczy przy jakim stopniu zatrudnienia może przedsiębiorstwo najkorzystniej produkować.** Chodzi tutaj zatem o kalkulacje, zorganizowane na wysoką skalę, posiadające

szczególne znaczenie właśnie w przemyśle ciężkim. Tutaj właśnie udział kosztów pośrednich, a zwłaszcza kosztów stałych, w przeciwstawieniu do robocizny bezpośredniej jest wyjątkowo wysoki. Fakt ten występuje tym silniej zwłaszcza wówczas, gdy wyzyskanie warsztatów i maszyn jest w całej pełni niemożliwe, a to dlatego, że do zmniejszonej produkcji dostosowywują się poniekąd jedynie koszty surowca i robocizny bezpośredniej, podczas kiedy cała prawie suma kosztów pośrednich i stałych wogóle się nie zmienia. Wskutek tego stosunek ich do robocizny bezpośredniej względnie do produkcji staje się o tyle niekorzystny, o ile właśnie spada sam stopień zatrudnienia. Znaczną także przytem rolę, której lekceważyć nie można, odgrywają t. zw. **koszty kapitału** (oprocentowanie i odpisy) a to z tego względu, że nowoczesny zakład pracy istnieć dziś może, o ile zainwenstowano w nim wysoki kapitał zakładowy w formie maszyn, nieruchomości itd. i o ile do dyspozycji jego stoi kapitał obrotowy potrzebny na produkcję obliczoną na większą skalę. Dalsze źródło kosztów stanowi potrzebny dla administracji przedsiębiorstwa aparat organizacyjny szczególnie zaś wielka liczba personelu biurowego, handlowego i technicznego oraz biura, urządzenia itd. Cały ten aparat organizacyjny istotnie musi być stale nastawiony na pełną produkcję i trudno byłoby wszystkie związane z nim wydatki przystosować do zmniejszonej produkcji. Pod wpływem bowiem tak znacznego udziału tych kosztów musi przy ograniczonej produkcji nastąpić silny wzrost kosztu własnego wyprodukowanej jednostki, a to z tego względu, że ta właśnie zmniejszona ilość wyprodukowanych jednostek dźwigać musi cały ciężar nieulegających zmianom kosztów pośrednich i stałych.

Analogicznie zauważyć można, że przy wzrastającej produkcji koszt jednostki wyprodukowanej się obniża. Taki wzrost produkcji musi jednak znaleźć swą techniczną i gospodarczą granicę szczególnie, gdy produkcja ta osiąga takie rozmiary, których przedsiębiorstwo na dłuższą metę nie wytrzyma. Granica ta, w zależności od rodzaju przedsiębiorstwa, będzie od normalnego stopnia zatrudnienia mniej lub bardziej oddalona, w każdym więc wypadku konieczne staje się **zbadanie w jakim stopniu produkcja ponad stan normalny wywiera wpływ na poszczególne koszty, a tymczasem na koszt własny.** Wskutek wzrostu produkcji bowiem powstają częstokroć tak znaczne koszty, że wzrastają one relatywnie z wzrastającą produkcją (koszty progresywne). Zbyteczne obciążenie ludzi i maszyn pociąga za sobą wyjątkowe nakłady m. i. godziny nadliczbowe, wzrost kosztów reperacji maszyn i zużycia materjałów pomocniczych itp. Dochodzi i to jeszcze, że przedsiębiorstwa nie przygotowane technicznie na zwiększenie produkcji liczyć muszą się z przebudowami, i inwenstycjami itd. Zainwestowany w ten sposób kapitał musi się jednak procentować, dzięki czemu koszt własny produktu znów wzrasta. Dlatego też **wypośrodkowanie punktu najmniejszych kosztów i utrzymanie na tej wysokości rozmiarów samej produkcji posiada wielkie znaczenie i nieodzownym jest utrzymanie stopnia zatrudnienia w granicach takich, w jakich produkcja z zyskiem jest jeszcze możliwą.**

Rozpatrzymy jeszcze dwa dalsze problemy, wyłaniające się w kalkulacjach stosowanych w zakładach przemysłowych.

Jak wiadomo koszty zbytu włączane są w stosunku procentowym do kosztu własnego; to samo dzieje się z kosztami handlowemi czyli t. zw. kosztami generalnemi. W zakładach o produkcji jednostkowej posiadających duże biura techniczne z rozbudowanym działem projekcyjnym wyłania się godna uwagi niedokładność w obliczeniach kalkulacyjnych, albowiem wypośrodkowany koszt tegoż biura doliczony do kosztu produkcji odpowiada proporcjonalnie rozmiarom zlecenia. Jednakże zaprojektowanie i konstruowanie małego objektu wymaga częstokroć większej pracy, aniżeli potrzebuje jej objekt duży. W każdym razie koszty małego zlecenia są relatywne, to znaczy w stosunku do wartości objektu znacznie wyższe. Weźmy naprzykład zakłady produkujące urządzenia transportowe, które z reguły muszą w każdym poszczególnym wypadku zostać na nowo obliczane i przekonstruowane, służą one bowiem różnym celom a jednocześnie dostosowane być muszą do tych czy innych warunków pracy. W tych warunkach przekonamy się, że przed biurem technicznem stają te same zadania bez względu na to, czy chodzi o mniejszy lub większy objekt zamówienia.

Uwidacznia to zresztą następujący przykład:

	zlecenie I	zlecenie II
Surowce	zł. 6.000.—	zł. 15.000.—
Robocizna	„ 4.000.—	„ 10.000.—
Koszty (250% robocizny)	„ 10.000.—	„ 25.000.—
Koszt własny	zł. 20.000.—	zł. 50.000.—

Przy użyciu jednego i tego samego klucza przydziałowego, biorąc pod uwagę, że koszt utrzymania biura technicznego wynosi 1/5 ogólnych kosztów, z przykładu tego wynika, że w kosztach zlecenia I partycypuje zł. 2000.—, a w kosztach zlecenia II zł. 5000.— kosztów biura technicznego. Ścisła kontrola tych kosztów wykazała, że w pierwszym wypadku koszt biura technicznego — związany z zleceniem I — wynosi około 3000.— zł., w drugim zaś około 4000.— zł., to znaczy, że w pierwszym wypadku kalkulacja wskutek nieścisłego przydziału kosztu objęła o 1000.— zł. za mało, w drugim o 1000.— zł. za dużo. Wynika z tego, że gdyby dane przedsiębiorstwo przyjmowało jedynie zlecenia na małe objekty poniosłoby ono — opierając się na przytoczonym przykładzie — na każdem zleceniu stratę około 5% od sta kosztu własnego.

Koszty biura technicznego zatem muszą zostać oddzielnie uchwycone i według klucza ustalanego dla każdego podobnego zlecenia, proporcjonalnie do jego wartości, przydzielane do kosztu własnego. Koszty te można przez normalizację oraz wzorce zredukować do minimum a nawet mogą one odpaść zupełnie, o ile zamawiający dostarczy gotowe już rysunki konstrukcyjne. Natomiast koszty te wzrosną znacznie, jeżeli przedsiębiorstwo posługiwać musi się wielkim sztabem konstruktorów i przedstawicieli. Wiadomo ogólnie, że jedynie minimalny ułamek opracowanych kosztorysów da w rezultacie pożądane zamówienia, które właśnie ponoszą ciężar kosztów wynikłych wskutek opracowania kosztorysów, z których przedsiębiorstwo nie odniosło żadnych rezultatów.

Dlatego też, chcąc uniknąć fałszywych wniosków o technicznej stronie przedsiębiorstwa, jakie słusznie dzięki tak rozdętym kosztom powstaćby mogły, **zaleca się w kalkulacji akwizycję i biuro techniczne traktować jako odrębny samodzielny, dział partycypujący w ogólnej sumie kosztu własnego.**

Dalszą trudność w dokładności obliczeń kalkulacyjnych powodują odpisy i oprocentowanie kapitału zakładowego albowiem nigdy nie wiadomo, w jakiej wysokości koszty te mają partycypować w tych obliczeniach. Chodzi tu przy tem mniej o problem, jaką kwotę odpisać należy, ile o to, jak wysoko winien zostać oszacowany kapitał zakładowy względnie przedsiębiorstwo podlegające oprocentowaniu czy też amortyzowaniu. Podczas kiedy przed wojną bez trudności było można wyjść z ceny nabycia, o tyle w czasie inflacji i po niej stało się to, o ile chodzi o dawne objekty, zupełnie niemożliwe. Wprawdzie w trakcie zestawiania pierwszych bilansów złotowych zagadnienie należytego przewartościowania stało się aktualne, jednakże do dnia dzisiejszego nie znalazło ono właściwego rozwiązania. Rozporządzenie „O bilansowaniu w złotych" mające w głównej mierze służyć celom fiskalnym, z podstaw swych chore, sprawy nie posunęło dalej. Ponieważ jednak koszt kapitału stanowi poważną część składową kosztu własnego, przeto jasnem się staje, że należyte oszacowanie przedsiębiorstwa musi wywierać wpływ swój na kalkulację kosztu własnego. Mimo to częstokroć nie odpowiada dziś wartość niejednego przedsiębiorstwa tej wartości, jakie wykazują jego aktywa książkowe. Przeważnie jest ta wartość rzeczywista o wiele niższa i wypośrodkowana być może jedynie przez kapitalizację rentowności. Rentowność ta, w okresie kryzysu gospodarczego, jakiego świadkami jesteśmy od szeregu lat jest jednak mocno ograniczona, a niejedne zakłady pracują nawet ze stratą. Mimo to i w tych „złych" czasach nie można zrezygnować z oprocentowania oraz umorzenia zainwestowanego kapitału, albowiem tylko w ten sposób przedsiębiorstwa zapewnić mogą sobie środki potrzebne na utrzymanie w stanie używalności budynków, maszyn itp. urządzeń. Należy zatem w kalkulacji kosztu własnego uwzgledniać wystarczający udział kosztu kapitału, albowiem tylko taka kalkulacja może być podstawą wypośrodkowania rzeczywistej zyskowności przedsiębiorstwa.

Mieczysław Ostand

MÓJ SYSTEM
techniki kartkowo-przebitkowej w rachunkowości

W każdym dziale pracy ludzie dążą do ulepszenia techniki. Rachunkowość stanowi bardzo obszerny dział pracy ludzkiej i ma takie same prawa do ulepszeń, jak każdy inny. Mimo to do ostatnich lat księgowano tak, jak za Króla Ćwieka. Dopiero w ostatnich dwuch dziesięcioleciach postęp wkradł się i do buchalterji. Zauważono, że ludzie tracą moc czasu, niepotrzebnie używając do prowadzenia rachunkowości ksiąg o kartach zeszytych i oprawionych na stałe, co pociąga za sobą cały szereg niedogodności. Ktoś pierwszy wpadł również na pomysł wprowadzenia takiego urządzenia, by móc pisać przez kalkę i w ten sposób znów zaoszczędzić część pracy przez zmniejszoną ilość zapisów — i w ten sposób mniej więcej powstała technika kartkowo przebitkowa. Od chwili powstania tego pomysłu do chwili obecnej powstało moc t. zw. systemów rachunkowości przebitkowej i przebitkowo-kartkowej, z których każdy ma coś dobrego, większość jednak mimo wszystko nie zaoszczędza tyle czasu, ileby zaoszczędzić było można, zaś prawie wszystkie wymagają kosztownych pomocy i są dość skomplikowane. Autor niniejszego artykułu, pracując od dłuższego czasu w-g jednego ze znanych systemów rachunkowości kartkowo-przebitkowej i poznawszy jego braki, postanowił taką technikę zastosować, by stworzyć warunki dające, zdaniem jego, maximum wygody i oszczędności czasu. System opisany w niniejszym artykule [1]) ma, zdaniem jego, to zadanie spełnić.

[1]) System techniki kartkowo-przebitkowej w rachunkowości Ryszarda Manteuffla zarejestrowany przez Urząd Patentowy Rzeczypospolitej Polskiej jako wzór użytkowy pod nazwą „zespół kart do buchalterji przebitkowej" pod Nr. 7866.

Opisana technika dotyczy prowadzenia dwuch podstawowych ksiąg: dziennika i księgi głównej. Zastosowawszy różne drobne dodatki i uzupełnienia, możnaby wykonać różne inne prace, bez nowego nakładu pracy, np. możnaby jako produkt, że tak powiem odpadkowy otrzymać bilans brutto itd.; nie będę jednak o tych drobiazgach mówił, pozostawiam do wynalazczości czytelników.

By móc przystąpić do prowadzenia ksiąg według techniki kartkowo-przebitkowej należy sporządzić plan rachunków księgi głównej i rachunki te oznaczyć t. zw. symbolami, zatem najczęściej składającemi się z jednej — do trzech liter, oraz ew. z dodatkowej liczby. Symbole te zwykle dla łatwiejszej orjentacji układa się w-g pewnego systemu. Powiedzmy rachunki podatków oznaczymy symbolem: Po, oraz dodajemy kolejny numer, jeżeli tych podatków jest kilka rodzajów. Tak np. oznaczymy rachunek podatku obrotowego symbolem Po/1, a podatku od nieruchomości Po/2, dochodowego znowu Po/3 i t. d. Symbole wprowadzamy dlatego, by uniknąć stałego powtarzania długiej treści nazwy rachunku.

Formularze, o których mówię w moim artykule, obejmują jedynie księgę główną i dziennik, mogą zatem być zastosowane do każdego rodzaju przedsiębiorstwa, niezależnie od tego, czy to będzie przedsiębiorstwo handlowe, przemysłowe, czy też gospodarstwo rolne.

Opis kart księgi głównej.

Obydwie karty: Wn i Ma posiadają po dziesięć rubryk i są identyczne z tą tylko różnicą, że 4 i

5 rubryka są w każdej z tych kart przestawione; poza tem po nałożeniu jednej na drugą wszystkie linje pokrywają się jaknajdokładniej.

Odwrotna strona kart pod rubrykami od 1 do 10-ej włącznie (za wyjątkiem jednak nagłówków) jest karbonizowana. W karcie Wn (rys. 1) rubryka 4-ta jest wycięta: stanowi ona „okienko" przez które staje się widoczna po nałożeniu kart na siebie rubryka czwarta karty Ma, zabarwiona kolorem czerwonym[2]). W okienku tym wpisuje się symbol rachunku Wn, na którym się w danej chwili księguje. Rubryka 5-a w karcie Wn zatytułowana jest „rachunek przeciwny" i zabarwiona jest na kolor inny znów, jak u mnie, na kolor niebieski. Wpisuje się w niej symbol rachunku przeciwnego, czyli tego (Ma), który leży pod kartą Wn, na której się księguje.

[2]) ew. innym, lub zakreskowana w jaki sposób.

Rachunek: *Materiałów pędnych* — Winien — *M/5* — Strona: *1*

	Data	TREŚĆ		Rachunek przeciwny	Ilość		Cena	Nr dow.	Winien	Winien
	15.I.	*Firma Polmin benzyna*		*G/1*	*ltr.*	*10*	*0.58*	*57*		*5 80*

Rys. 1.

W karcie Ma (rys. 2) jest odwrotnie: rubryka 4-a zatytułowana „rachunek przeciwny" „Ma" (w moich formularzach tło czerwone), zaś rubryka 5-a jest wycięta i stanowi „okienko", którego znaczenie wyjaśniłem powyżej.

Pozostałe rubryki są identyczne.

Rubryka 1-a jest rybryką zapasową i może służyć ew. do wpisywania strony dziennika, na której jest księgowana dana pozycja. Wpisanie stronicy dziennika do karty księgi głównej może w pewnych wypadkach ułatwić kontrolę.

Rubryka 2-a służy do wpisania daty, 3-a treści, 6-a ilości towaru, przyczem pierwsza część służy do wpisania nazwy jednostki, druga do wpisania ilości tych jednostek.

W rubrykach 4 i 5-ej wpisuje się, jak już objaśniałem wyżej, symbol rachunku, na którym się księguje i rachunku przeciwnego (ew. w odwrotnej kolejności — zależy to, która karta Wn, czy Ma jest na wierzchu), w 7-ej cenę jednostkową, w 8-ej numer dowodu, w 9-ej liczby poszczególne, w 10-ej liczby ogólne. U góry nad nagłówkami rubryk znajduje się obramowane miejsce na wpisanie symbolu rachunku, po prawej stronie karty miejsce na numer strony. Pozatem znajduje się linja na wpisanie nazwy rachunku.

Rachunek: *Kasy* — Ma — *G/1* — Strona: *3*

	Data	TREŚĆ	Rachunek przeciwny		Ilość		Cena	Nr dow.	Ma	Ma
		Z przeniesienia								*10 518 37*
	15.I.	*Firma Polmin benzyna*		*M/5*	*ltr.*	*10*	*0.58*	*57*		*5 80*

Rys. 2.

Opis karty dziennika (rys. 3).

Karta ta służy do powiązania w porządku chronologicznym zapisów księgi głównej, przez co wykluczona jest zamiana kart, lub wpisanie w nie innej treści, lub innych liczb. Prowadzenie dziennika wyklucza zatem i możność sfałszowania ksiąg. Dzięki dziennikowi możliwe jest również odtworzenie z niego karty księgi głównej, o ile zostanie ona zagubiona, co jednak nie powinno mieć nigdy miejsca. Karta dziennika posiada jednak i dodatkowe znaczenie.

Karta posiada 12 rubryk, przyczem rubryki 1—3 i 6—10 są identyczne z temiż rubrykami księgi głównej. Rubryka 4-a ma nagłówek Wn i w nią jest przebijany symbol rachunku, który został obciążony, zaś rubryka 5-a ma nagłówek Ma i w nią jest przebijany symbol rachunku, który został uznany.

Rubryka 11-a ma również nagłówek Wn, zaś 12-a nagłówek Ma. Do tych dwuch rubryk wpisywane są po posegregowaniu dowodów symbole rachunków, które mają być obciążone (rubryka 11) i uznane (rubryka 12). Karta dziennika dla oszczędności papieru jest dwustronna.

Dziennik. Nazwa Przedsiębiorstwa: Miesiąc: *styczeń* 19*39*

Firma A. Kozłowski, Warszawa, Koszykowa 100 Strona:

	Data	Treść	Winien	Ma	Ilość	Cena	Nr dow.			Wn	Ma
	15.I	*Firma Polmin, benzyna*	*M/5*	*G/1*	*ltr 10*	*0.58*	*57*		*5 80*		

Rys. 3

Sposób księgowania.

1. **Segregacja dowodów księgowania.**

Przed przystąpieniem do księgowania należy dowody księgowania posegregować w-g dat, starając się, by w ramach jednego dnia pozycje, które będą księgowane na tym samym rachunku, były zgrupowane razem. Jeszcze łatwiej pójdzie robota, gdy zgrupować razem dowody, które mają być księgowane na tym samym rachunku — oddzielnie dla strony Winien i strony Ma. W ten sposób jedna karta księgi głównej nie będzie zmieniana tak długo, jak długo księguje się pozycje po tej samej stronie danego rachunku. Wymieniana jest zatem tylko karta rachunku przeciwnego i stąd wynika wielka oszczędność czasu.

2. **Ułożenie kart na blasze do księgowania.**

Kartę dziennika po wypełnieniu jej nagłówka (nazwa przedsiębiorstwa, miesiąc i rok, oraz numer kolejny karty) układa się na blasze księgowniczej tak, by lewy jej brzeg dobił do kantu zagiętego blachy. Kartę przypina się do blachy łapką. Blacha księgownicza wykonana jest z blachy cynkowej i ma wymiary nieco większe niż karta dziennika. Lewy brzeg ma zagięty i lekko zawinięty, tak by stanowił opór dla kart dziennika i księgi głównej. Po środku swej długości owe zagięcie jest przecięte i blacha jest wyprostowana w ten sposób, że daje się tu założyć zwykła łapka do papieru, która przytrzymuje kartę dziennika i dolną kartę księgi głównej.

Mając dowody księgowania już posegregowane, kolejno się je przegląda i ustala, na jakie rachunki sumy poszczególnego dowodu mają być zapisane. W rubrykach 11-ej i 12-ej wpisuje się symbole rachunków, na które pozycje wspomniane mają być księgowane. Na tem kończą się prace wstępne.

Należy przejść teraz do właściwego księgowania. Z kartoteki, która składa się z dwóch przedziałów: na karty Wn i karty Ma, wyjmuje się odpowiednie karty księgi głównej, uważając, by ta karta, na której ma być księgowane bez przerwy więcej pozycji, niż jedna, — została położona na deskę jako pierwsza, zatem, by się znalazła na dole. Na kartę dziennika kładzie się pierwszą kartę księgi głównej w ten sposób, by pionowe rubryki dokładnie się pokryły, zaś pierwsza wolna linja karty księgi głównej wypadła na wysokości pierwszej wolnej linji karty dziennika, inaczej mówiąc, by pokryła pierwszą wolną linję dziennika.

Obydwie leżące na desce karty należy przytrzymać łapką znajdującą się na lewym kancie blachy księgowniczej. Teraz należy wyjąć następną kartę (przeciwną) księgi głównej i nałożyć na pierwszą również w ten sposób, by pierwsza wolna linja pokryła się z pierwszą wolną linją dolnych kart (dziennika i księgi głównej). Tę kartę przytrzymuje się już palcami lewej ręki, a nie przypina do deski łapką, aby zaoszczędzić czas. Teraz już wszystko przygotowane jest do dokonania zapisu.

3. **Zapis.**

Zapis wykonywuje się wypełniając kolejne rubryki formularza. Zapis czyni się piórem szklanem lub stalowem. Wpisując treść, należy ją tak formułować, by odnosiła się zarówno do karty Winien jak i Ma. Zapisywać należy jednak jaknajkrócej. W rubryce „Rachunek przeciwny“ wpisuje się symbol rachunku przeciwnego, w „okienku“ symbol karty, na której się księguje, zatem tej, która leży na wierzchu. Po dokonaniu zapi-

su należy jedną, względnie obie karty (o ile dolną też się zmienia) włożyć do kartoteki.

W podobny sposób należy przeksięgować wszystkie posiadane dowody i na tem praca księgowania się kończy.

Szczególne cechy i zalety systemu.

1. Na skutek zastąpienia kalki przez karbonizację i zastosowanie okienek w kartach księgi głównej, zapisy na stronach Wn i Ma księgi głównej, oraz w dzienniku, zatem razem trzy, są wynikiem jednej tylko czynności, jednego zapisu. Inaczej mówiąc, skutkiem jednego i bardzo prostego co do treści zapisu są trzy zapisy: jeden oryginalny i dwie przebitki. Ponieważ inne znane mi systemy dają tylko jedną przebitkę: na dziennik, zatem dla osiągnięcia tego samego celu potrzebne są tam zamiast jednego — dwa zapisy. Zatem z tego wniosek, że opisywany system daje już tu dużą oszczędność czasu.

2. Ponieważ wszystkie trzy zapisy dokonywują się jednocześnie, wykluczona jest możność wpisania na Wn i Ma nie tej samej liczby, ponieważ jasnem jest, że przebitka **musi** być identyczną z zapisem oryginalnym. Tu znowu powstaje wielka oszczędność przez wykluczenie możności tego błędu, który przy prowadzeniu zwykłych książek często wiele czasu a nieraz i bezsennych nocy kosztuje buchaltera. Inne systemy przebitki możności tego błędu nie wykluczają, a wykrywają one ją przez sumowanie karty dziennika, co kosztuje wiele czasu.

3. Wyklucza się możność omyłki przez wpisanie tej samej liczby dwa razy po stronie Wn lub dwa razy po stronie Ma. Uzyskuje się to przez okienka i różnokolorowe tła: tylko wtedy karty są właściwie wybrane (jedna Wn a druga Ma), gdy po nałożeniu na kartę dziennika dwuch kart księgi głównej, znajdą się w rubryce 4 i 5-ej kolory czerwony i niebieski, względnie odwrotnie. Oczywiście nie odgrywa tu żadnej roli, jakie się tu kolory dla tych dwuch rubryk zastosuje, chodzi tylko o dwa różne i możliwie znacznie się od siebie różniące. — Jeżeli jedna rubryka-kolumna będzie niebieska, a druga biała, względnie jedna czerwona, a druga biała to dowodzi to, że albo została wyjęta z kartoteki tylko jedna karta, albo dwie karty jednoimienne (dwie Wn, lub dwie Ma). Dzięki jednak wprowadzeniu tych barwnych rubryk i wycięć okienek, oko natychmiast melduje ewentualny błąd. Niezauważenie błędu jest wykluczone, zatem i tu nie trzeba tracić czasu na mozolne szukanie błędu. Znów oszczędność czasu.

4. Dodatkową kontrolę stanowi porównanie symboli w rubrykach 4 i 11-ej, oraz 5 i 12-ej dziennika. Zapisy, a zatem symbole w poszczególnych parach winny być identyczne. Dokonawszy tej kontroli, można być pewnym, że **faktycznie** zaksięgowano na te rachunki, na które należało zaksięgować.

5. Odpada potrzeba sumowania dziennika, co jest robotą żmudną i zajmującą dużo czasu, a czego wymagają jako kontroli zapisów inne systemy. Zatem nowa oszczędność czasu. Oczywiście, jeżeli kto chce, może dziennik sumować.

inż. rol. **Ryszard Manteuffel.**

RACHUNEK WPŁAT I WYPŁAT PASAŻERÓW

W artykule niniejszym omawiam wzór rachunku wpłat i wypłat pasażerów w przedsiębiorstwie, trudniącym się załatwianiem formalności związanych z podróżą zagranicę, inkasowaniem należności za podróż, wysyłaniem pieniędzy wraz z pasażerem zagranicę i przekazywanie pasażera przedsiębiorstwom przewozowym.

Istotną funkcją tego przedsiębiorstwa jest kontakt z pasażerem, polegający na udzielaniu rad i pomocy w zakresie często zmieniających się warunków podróży i przepisów krajów docelowych oraz wykonywanie w tym zakresie jego zleceń.

Ponieważ ilość pasażerów przechodzących każdorocznie przez to przedsiębiorstwo dochodzi do kilkunastu tysięcy, a obroty z nimi do kilkunastu miljonów złotych rocznie, najważniejszym rachunkiem w księgowości tego przedsiębiorstwa będzie rachunek wpłat i wypłat pasażerów, na którym muszą być uwidocznione wszystkie czynności spełniane na rzecz pasażera przez przedsiębiorstwo. Pomijając zatem inne rachunki księgowości tego przedsiębiorstwa, zależne od konstrukcji prawnej przedsiębiorstwa i od jego majętności, chciałbym w niniejszym artykule podzielić się mojem zdaniem, jak ten rachunek wpłat i wypłat pasażerów winien być technicznie prowadzony, by możliwie idealnie sprostał zadaniom, dla jakich jest otwarty.

Przebieg czynności na tym rachunku notowanych można tak określić:

wpłaty pasażerów

- wyrobienie dokumentów podróży,
- zakup biletów przejazdowych,
- zakup czeków do przekazania zagranicę,
- koszty podróży do miejsca oddania przedsiębiorstwu przewozowemu,
- zwrot pasażerowi pozostałych pieniędzy,
- zwrot pieniędzy w razie rezygnacji z podróży po potrąceniu poniesionych wydatków.

Każdy pasażer musi mieć swój rachunek. Uskutecznianie zapisów na tym rachunku musi być tak zorganizowane, by w każdej chwili, kiedy tylko zajdzie potrzeba, rachunek pasażera wykazywał dokładny przebieg operacyj i saldo, nie nasuwając żadnych wątpliwości co do prawdziwości i rzetelności tych zapisów, bez konieczności każdorazowego sprawdzania zapisów na rachunku pasażera z dowodami i zapisami w księgach czyli bez potrzeby nurkowania każdorazowego w dziesiątkach tysięcy pozycyj. Taką pewność można mieć tylko wtedy, gdy zapisy na poszczególnych rachunkach pasażerów będą każdodziennie sprawdzane z sumami tego dnia na rachunku wpłat i wypłat pasażerów w księdze

głównej. Racjonalne podejście rozwiązuje sprawę w sposób prosty i dokładny.

Każdodzienne wpłaty czy wypłaty dokonywane w wielu placówkach tego przedsiębiorstwa przez podróżnych oraz wypłaty tym pasażerom muszą być grupowane w dziennych raportach każdej placówki i przesyłane z odpowiednimi dowodami do buchalterji przedsiębiorstwa każdego dnia.

Na rachunku wpłat i wypłat pasażerów w ks. głównej wpisuje buchalterja ogólne sumy każdodziennych wpłat czy wypłat z poszczególnych raportów.

Każdy pasażer posiada swój rachunek w postaci kartoteki, segregowanej w porządku alfabetycznym nazwisk.

Równoczesną czynnością z wpisywaniem do ks. głównej jest wpisywanie z dowodów (nie z raportów) wpłat i wypłat pasażerów na poszczególne rachunki tych ostatnich sposobem przebitkowym. Do tych zapisów służą wykazy, w których nazwisko i imię pasażera wpisuje się bez przebitki, dalsze zaś dane, jak numer dowodu, data, treść zapisu i suma po stronie „Ma" lub „Winien" przez kalkę, pod którą podkłada się w odpowiednie miejsce kartotekę pasażera. Następuje dalej saldo wpisywane na samej kartotece bez kalki.

Ten sposób ma dodatnie strony.

Chcąc wpisać w wykazie nazwisko pasażera, szuka się jego kartoteki, którą podkłada się w odpowiednie miejsce pod wykazem. Czytając nazwisko z dowodu i kartoteki oraz wpisując to nazwisko w wykazie, ma się sprawdzian, że wzięto kartotekę właściwego pasażera.

Ponieważ do wykazu wpisuje się odrazu kilkadziesiąt pozycyj do jednej kolumny „Ma" (wpłaty) albo do jednej kolumny „Winien" (wypłaty) niema obawy, że na kartotece może być wpisana pozycja omyłkowo zamiast na debet to na credit lub odwrotnie.

Po wpisaniu w ten sposób wszystkich wpłat lub wypłat tego dnia sumuje się wykaz i uzgadnia sumy „Winien" i sumy „Ma" z rachunkiem w ks. głównej. Nie może być więc wątpliwości, czy wszystkie pozycje zostały na kartotekach właściwych umieszczone.

Podaję poniżej wzór takiej kartoteki podłożonej pod wykaz:

R-K WPŁAT I WYPŁAT PASAŻERÓW

Nazwisko i imię pasażera *Kozak Jan* Oddział: *Lwów*

Nr dow.	Data	Treść	Obroty W-n		Obroty Ma		Saldo W-n		Saldo Ma		Nr p
185	12/5	wpłacono			100	—			100	—	1
204	12,6	wpłacono			500	—			500	—	2
300	7/7	wyrobienie dokumentów	100	—					500	—	3
302	„	wpłacono			1000	—			1500	—	4
									2000	—	5
									3000	—	6
									3800	—	7
									4500	—	8
									6000	—	9
									3500	—	10
									3380	—	11
									380	—	12
									—		13

WYKAZ WPŁAT I WYPŁAT NA RACHUNEK PASAŻERÓW

Nazwisko i imię pasażera	Nr dow.	Data	Treść	Obroty W-n		Obroty Ma	
Kozak Jan	400	8/8	zakup czeków	2500	—		
„ „	401	„	koszta podróży do Gdyni	120	—		
„ „	402	„	karty okrętowe	3000	—		
„ „	403	„	zwrócono	380	—		
			suma wypłat 8/8	6000	—		
Wiszniewicz Filip	1120	8/8	wpłacono			200	—
Zawolski Ignacy	1121	„	wpłacono			500	—
Baranowski Piotr	1122	„	wpłacono			1000	—
Nowak Antoni	1123	„	wpłacono			300	—
Sawiński Jan	1124	„	wpłacono			800	—
Kucharski Tomasz	1125	„	wpłacono			2000	—
Woliński Andrzej	1126	„	wpłacono			50	—
			suma wpłat 8/8			4850	—

Antoni Pękala.

RACHUNKOWOŚĆ ZAKŁADÓW WAPIENNYCH

Każde przedsiębiorstwo przemysłowe ma swoje odrębne cechy wytwórcze, wymagające specjalnego podziału pracy tak w dziedzinie administracyjnej, handlowej, jak i technicznej. Dwie pierwsze działalności prawie że u wszystkich przedsiębiorstw mają pokrewne podziały pracy, zaś działalność techniczna danej branży, wymaga odpowiedniego opracowania, któreby jasno, przejrzyście obejmowało proces danego wyrobu od surowca (nabytego, wydobytego) poprzez jego wszelkie dalsze zmiany, aż do czasu przeobrażenia się w towar gotowy do sprzedaży, z tem, że będzie uwidoczniona kalkulacja własnych kosztów produkcji, t. j. nakładu.

W przemyśle wapiennym (sp. z o. o.) plan rachunkowości przedstawia się jak niżej.

Konta Ks. Głównej	Konta Ksiąg Pomocniczych.
Majątek stały	
1) Tereny oddane pod eksploatację kamienia wapiennego — ujęte — jako **„Sumy do Stopniowego Umorzenia“** (10% w stosunku rocznym przez r-k Kap. Amortyzacyjnego),	
2) Budynki fabryczne — piec wapienny wraz z przybudówką do pieca. Budynki mieszkalne — biuro — lokal służbowy. Budynki gospodarcze — stajnia — wozownia.	
3) **Inwentarz nakładowy**	**Środki transportowe.** Tor wąskotorowy, wózki-koleby, wozy ciężarowe, winda wraz z urządzeniem. Warsztat mechaniczny p/g spisu.
4) **Inwentarz biurowy**	P/g oddzielnego spisu.
5) **Inwentarz żywy.**	„ „ „
Majątek obrotowy.	
6) **Kasa**	
7) **Weksle w portfelu, inkasie**	Ks. Weksli.
8) **P. K. O.**	
9) **Banki (K. K. O.)**	
10) **Papiery Wartościowe.**	
11) **Materjały pomocnicze.**	Węgiel. Materjały wybuchowe.
12) **Dostawcy.**	Kartoteka od A do Z.
13) **Odbiorcy.**	Kartoteka od A do Z.
14) **Akcepty**	Ks. Akceptów.
15) **Kaucje otrzymane**	

Konta Ks. Głównej	Konta Ksiąg Pomocniczych
Kapitały własne.	
16) Kapitał Zakładowy	
17) „ Zapasowy	
18) „ Amortyzacyjny	
Nakłady własne.	
19) **Koszty Produkcji.**	**Bezpośrednie:**
	1) **Eksploatacja surowca - kamienia wapiennego:** materjał wybuchowy, narzędzia górnicze (kliny, świdry, kilofy, łopaty), robocizna, świadczenia socjalne.
	2) **Wypalanie kamienia wapiennego:** węgiel, światło, robocizna — obsługa pieca, świadczenia socjalne.
	Pośrednie:
	3) Artykuły techniczne.
	4) Zwózka wapna i węgla.
	5) Utrzymanie koni roboczych.
	6) Remonty i drobne reperacje.
	7) Różne drobne wydatki.
20) **Koszty Ogólno-Handlowe**	1) Pensje Członków Zarządu.
	2) Pensje Administracji.
	3) Świadczenia socjalne.
	4) Koszty reprezentacyjne.
	5) Koszty reklamy.
	6) Materjały piśmienne, druki.
	7) Opłaty pocztowe.
	8) Ofiary i wsparcia.
	9) Podatki skarbowe.
	10) „ samorządowe.
	11) Procenty i Prowizje.
	12) Djety, podróże, rozjazdy.
	13) Porady prawne, koszty sądowe, egzekucje.
	14) Koszty kolejowe (osiowe, postojowe, odwoływanie wagonów i t. p.)
	15) Różne drobne wydatki.

Konta Ks. Głównej	Konta Ksiąg Pomocniczych
21) **Wyroby Gotowe.**	Kamień wapienny. Wapień palony.
22) **Sprzedaż Wyrobów Gotowych.**	1) Sprzedaż hurtowa-wagonowa — wapienia palonego, 2) Sprzedaż detaliczna. 3) Sprzedaż hurtowa-wagonowa — kamienia wapiennego. 4) Bonifikaty udzielone odbiorcom.

Konta Ks. Głównej	Konta Ksiąg Pomocniczych
23) **Eksploatacja Nieruchomości**	
24) **Sumy Przechodnie. Wyniki**	
25) **Straty i Zyski**	
26) **Bilans Otwarcia**	
27) **Bilans Zamknięcia.**	

Marjan Masłoń.

ORZECZNICTWO N.T.A.
w sprawach buchalteryjno - podatkowych

1.

Wyrok N.T.A. z d. 11-VI-1338 r. (L. Rej. 3171, 3172/35).

Przedmiotem skarg, połączonych do wspólnego rozpoznania i wyrokowania w myśl art. 79 rozporządzenia Prezydenta z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust., są orzeczenia odwoławcze, dotyczące wymiarów podatku dochodowego skarżącemu na lata 1931 i 1932, a zapadłe na jednym posiedzeniu Komisji Odwoławczej i w ścisłej łączności ze sobą — na co wskazuje tak treść orzeczeń, jak też i akta spraw.

Pierwszym i zasadniczym punktem sporu jest pominięcie ksiąg handlowych przy obu wymiarach. Jedynym zaś powodem, w aktach ujawnionym, tego pominięcia jest stwierdzony w postępowaniu wymiarowym, dotyczącym roku podatkowego 1931 fakt niesporządzenia przez skarżącego na koniec roku 1930 inwentury towarów prowadzonego przezeń handlu hurtowego i detalicznego żelaza, towarów żelaznych, materiałów budowlanych. W postępowaniu tym podniesiono wprawdzie także zarzut braku bilansu zamknięcia na 31 grudnia 1930, jednak w postępowaniu wymiarowym, dotyczącym roku podatkowego 1932, stwierdzono w protokóle badania ksiąg handlowych, iż bilans taki istniał i że na nim został oparty bilans otwarcia na 1 stycznia 1931 — i ta ostatnia okoliczność w związku z zarzutami przeciw treści tamtego bilansu stanowi według brzmienia decyzji odwoławczej właściwą podstawę dyskwalifikacji ksiąg za rok operacyjny 1931. Innych nieprawidłowości formalnych lub braków materialnych protokóły badania ksiąg nie wykazują, a wymiary oparte zostały na wynikających z ksiąg cyfrach obrotu (przychodu brutto), do których zastosowano normy średniej zyskowności.

Skarżący w postępowaniu, dotyczącym obu lat podatkowych, bronił prawidłowości swych ksiąg; w skargach nie podtrzymuje tej obrony o ile chodzi o rok operacyjny 1930, zarzuca natomiast w skardze dotyczącej tego roku brak podstaw do pominięcia danych z ksiąg przy ustalaniu dochodu.

Rozpatrując sprawy przede wszystkim pod kątem widzenia zasadności pominięcia ksiąg, jako materiału dowodowego, rozważył Najwyższy Trybunał Administracyjny, co następuje:

Skarżący nie podniósł wprawdzie w toku obu postępowań wymiarowych, ani też w skargach, że przepis § 39 niem. kod. handl. daje mu prawo sporządzenia inwentury towarów handlu towarowego raz na dwa lata, niemniej jednak istnienie tego przepisu oraz wynikający z akt charakter handlu skarżącego, uzasadniający w zasadzie zastosowanie tego przepisu w księgowości jego przedsiębiorstwa, nie może pozostać bez wpływu na ocenę zasadności pominięcia ksiąg handlowych przez władzę. Przepis ten wyraźnie upoważnia kupca, posiadającego skład towarowy, w którym wedle jego charakteru coroczne sporządzanie inwentarza nie jest bez szczególnych trudności możliwe, do dokonania spisu inwentarza raz na dwa lata, przy czym jednak obowiązek zestawienia bilansu co rok nie jest w niczym uszczuplony. Kupiec więc, korzystający z tego przepisu, i nie dokonujący w jednym roku spisu inwentarza towarów, ma mimo to obowiązek sporządzenia bilansu zamknięcia za dany okres operacyjny. Jasne jest, że sporządzenie takiego bilansu przy braku jednego z istotnych składników, jakim jest stan zapasów towaru, jest utrudnione i że bilans taki nie może być z całą ścisłością zgodny z istotnym stanem interesów kupca. Niemniej jednak bilans taki może być prawidłowy i może służyć za punkt wyjścia wymiaru podatku dochodowego, zwłaszcza, że w następnym roku, w którym już musi zostać sporządzony inwentarz na koniec roku, wszelkie odchylenia muszą automatycznie zostać wyrównane, w sumie więc bilanse za dwa lata dają całkowity i prawidłowy obraz rozwoju interesów przedsiębiorstwa za okres dwu lat, a tylko rozdział wyników na każdy rok z tego okresu może być nieścisły i mniej lub więcej odchylony od rzeczywistości. Także więc w zakresie opodatkowania suma dochodu podlegającego opodatkowaniu za dwa lata jest całkowicie uchwytna i ściśle da się określić, a tylko rozdział tej sumy na poszczególne lata podatkowe może nasuwać pewne trudności lub wątpliwości.

Władza pozwana rozpatrywała właśnie takie dwa kolejne wymiary i wychodząc z wykazanych księgami sum obrotów ustaliła wyniki każdego roku z osobna i w sumie obu lat razem odmiennie od bilansów i zeznań skarżącego i to na tej tylko podstawie, że skarżący nie sporządził inwentury do bilansu zamknięcia za rok 1930 i wskutek tego bilans otwarcia na rok 1931 zawierał — o ile chodzi o zapas towarów — cyfry, nie dające się ściśle sprawdzić i tylko w przybliżeniu realne.

Wedle zdania teorii (por. komentarz Stauba wyd. 12-13 t. I. str. 270) **przy sporządzeniu bilansu za rok, na którego koniec nie sporządzono inwentury towarów, należy za podstawę ustalenia wartości towarów w bilansie przyjąć stan towarów wedle inwentury za rok poprzedni, a więc innymi słowy przyjąć, że stan remanentów końcowych w stosunku do remanentów początkowych nie uległ zmianie.** Przy tej metodzie zyski takiego roku wyrażają się ściśle w wysokości uzyskanego przychodu brutto po potrąceniu poniesionych kosztów handlowych, a dopiero w zyskach roku następnego znajdą wyraz przesunięcia w stanie remanentów w ciągu obu lat. Takie rozwiązanie kwestii rozwiązuje także kwestię prawidłowego obliczenia dochodu podatkowego za oba lata, w pierwszym roku bowiem dochodem jest dająca się na podstawie ksiąg bez trudności ustalić suma przychodu brutto, pomniejszona o wydatki potrącalne, w drugim zaś roku zysk bilansowy, sprostowany ewentualnie zgodnie z wymogami ustawy o podatku dochodowym.

W tej sytuacji prawnej nabiera tym istotniejszego znaczenia zarzut skargi, dotyczącej wymiaru na rok 1931, iż władza pozwana winna była oprzeć ustalenie dochodu na

danych z ksiąg handlowych, wykazujących nie tylko przychody (które władza na podstawie tych ksiąg przyjęła), ale także i wydatki potrącalne, których wykazanie i udokumentowanie w księgach nie może tracić na wartości przez fakt zaniechania sporządzenia inwentarza na koniec roku. O ile zaś chodzi o rok podatkowy 1932, to zarzut niesłusznej dyskwalifikacji ksiąg jest o tyle uzasadniony, iż władza, uznając sposób ustalenia przez skarżącego w bilansie otwarcia na rok 1931 wartości remanentu za wadliwy, nie wskazała, jaki sposób tego ustalenia byłby w tej sytuacji prawidłowy, i zamiast oprzeć się na niekwestionowanym bilansie zamknięcia za rok 1931 po ewentualnym sprostowaniu tylko wartości remanentów w bilansie otwarcia, pominęła całkowicie zamknięcie rachunkowe i ustaliła dochód na podstawie przychodu, wykazanego księgami, i normę zyskowności.

W tym stanie rzeczy Najwyższy Trybunał Administracyjny uchylił oba zaskarżone orzeczenia.

(Przyp. Red.) Wyrok powyższy przytaczamy tylko dla względów teoretycznych, gdyż wobec obowiązującego jednolitego Polskiego Kodeksu Handlowego z 1934 niema on znaczenia ani prawnego, ani praktycznego.

2.

Wyrok N. T. A. z d. 13.VI.38 r. L. Rej. 642/37 i 1798/37.

Skarżący jest współwłaścicielem przedsiębiorstwa przemysłowego, prowadzącego księgi handlowe, uznane przez władzę pozwaną za prawidłowe.

Przy wymiarze podatku dochodowego na rok 1935 doliczono do zysku bilansowego przedsiębiorstwa następujące kwoty:

a) „diety" wypłacone pracownikom przedsiębiorstwa, będącym krewnymi współwłaścicieli w kwocie 11.458 zł 96 gr,

b) „pensję" wypłaconą drugiemu współwłaścicielowi przedsiębiorstwa, S. H., w kwocie 4.800 zł,

c) świadectwa przemysłowe i karty rejestracyjne na rok 1935 — 1.092 zł 50 gr,

d) wypłaty robocizny, uwidocznione na listach płacy, lecz nie podpisane przez robotników — 925 zł,

e) części kosztów podróży (diet) „właściciela" w kwocie 1.000 zł,

f) podatki za lata ubiegłe — 5.641 zł i od części tak ustalonego zysku, przypadającej na udział skarżącego, wymierzono mu podatek.

Przeciw wymiarowi wniósł skarżący odwołanie, podnosząc merytoryczne zarzuty, a władza pozwana orzeczeniem zaskarżonym skargą L. Rej. 642/37 odwołania nie uwzględniła z tym uzasadnieniem, że a) diety członków rodziny wypłacane periodycznie nie stanowią kosztów powstałych w czasie podróży służbowych, przy czym wypłata ich nie wynika ze stosunku służbowego, lecz stanowi faktycznie podział zysków między członków rodziny, b) wynagrodzenie spólnika nie oparte na stosunku służbowym stanowi dochód z przedsiębiorstwa, c) kwota 1.092 zł dotyczy roku następnego, d) podatki za lata ubiegłe nie podlegają odliczeniu jako wydatki dotyczące ubiegłego okresu — pozostałe zaś doliczenia również uzasadnione są przepisami ustawy o podatku dochodowym.

Na zarzuty skargi na to orzeczenie wniesionej rozważył Najwyższy Trybunał Administracyjny co następuje:

Ad a) Skarżący podniósł w odwołaniu, że doliczone kwoty stanowią wynagrodzenia osób z rodziny współwłaścicieli, pracujących stale w przedsiębiorstwie, są więc wydatkami potrącalnymi w myśl art. 6 ustawy o podatku dochodowym. Z tym zarzutem nie rozprawiła się władza pozwana w sposób należyty — jakkolwiek bowiem podnosi ona, że „wypłaty ich nie wynika ze stosunku służbowego", jednak niczym takiego twierdzenia, noszącego charakter ustalenia faktycznego, nie popiera. Akta nie zawierają żadnych danych, na podstawie których możnaby ustalić, że osoby pobierające sporne wynagrodzenia nie były zatrudnione w przedsiębiorstwie na podstawie umowy o pracę (o takiej zapewne umowie myśli władza pozwana, mówiąc o stosunku służbowym) — skoro zaś skarżący takie twierdzenie w odwołaniu podniósł, a nie stoi ono w sprzeczności z treścią aktów, było obowiązkiem władzy w razie zachodzącej wątpliwości ustalić stan faktyczny w trybie art. 71 O. P. (poz. 134/36 Dz. Ust.). Podniesiona przez władzę pozwaną w zaskarżonym orzeczeniu okoliczność, że chodzi o wypłaty na rzecz członków rodziny, oraz powołanie się w odpowiedzi na skargę na art. 6 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym nie mają istotnego znaczenia, skarżący bowiem w odwołaniu wyraźnie podniósł, iż chodzi o wynagrodzenia związane z pracą danych osób dla przedsiębiorstwa, a więc o wydatki potrącalne w myśl art. 6 ust. 1, nie zaś o koszty wyżywienia członków rodziny — **dla oceny zaś wydatku na wynagrodzenie pracownika przedsiębiorstwa stosunek pokrewieństwa tego pracownika do właściciela przedsiębiorstwa jest obojętny.**

Ad b) Doliczenie pensji drugiego spólnika przedsiębiorstwa do dochodu skarżącego nie ma żadnej prawnej podstawy, pensja ta bowiem stanowi oczywiście dochód z przedsiębiorstwa tego drugiego spólnika, który ją pobrał, nie zaś skarżącego. **Metoda zas doliczania sum rozdzielonych tytułem zysku do dochodu przedsiębiorstwa,** na którą zdaje się wskazywać uzasadnienie zaskarżonego orzeczenia, **ma zastosowanie tylko do wymiaru podatku osobom prawnym na zasadzie art. 21 ustawy** i nie ma żadnej podstawy prawnej ani logicznej do ustalania przy jej zastosowaniu dochodu osoby fizycznej z przedsiębiorstwa, choćby należącego do kilku osób jako spólników.

Ad c) **Stanowisko władzy, że wydatki na świadectwa przemysłowe i karty rejestracyjne na rok 1935 nie są potrącalne w roku gospodarczym 1934, jest sprzeczne z ustawą o państwowym podatku przemysłowym, która nakazuje wykupienie tych świadectw i kart do 31 grudnia roku, poprzedzającego rok, na który się je wykupuje.** Skarżący miał więc obowiązek poniesienia tych wydatków w roku 1934, a tym samym oczywiste prawo ich potrącenia względnie odliczenia od dochodów tego roku.

Ad d) Co do tej kwoty podniósł skarżący w odwołaniu, że wypłaty robotnikom są stwierdzone na listach płacy nie tylko podpisami otrzymujących robotników, ale także wypłacającego współpracownika, listy te są więc dostatecznym dowodem na dokonanie wypłaty. Powołał się również skarżący na znajdujące się u niego dokumenty, jak wykazy Ubezpieczalni, wykazy Inspektora Pracy, z których wynika fakt zatrudnienia danych robotników. Z zarzutami tymi władza pozwana w ogóle się nie rozprawiła, ani też nie wyjaśniła swych ewentualnych wątpliwości w trybie art. 71 O. P. Postępowanie więc i w tym punkcie jest dotknięte wadliwością.

Ad e) Protokół badania ksiąg nie wskazuje o jakim „właścicielu" jest mowa przy wydatkach na koszty podróży, z których część w kwocie 1.000 zł została doliczona skarżącemu do dochodu. W odwołaniu zarzucił skarżący, że chodziło tu o wyjazdy pracowników firmy. Władza pozwana z tym zarzutem w ogóle się nie rozprawiła.

Ad f) Co się tyczy podatków za lata ubiegłe, to skarżący domagał się ich odliczenia na zasadzie art. 10 ustawy, który w p. 5 przepisuje odliczenie podatków od ogólnego dochodu, o ile dany wydatek został faktycznie poniesiony.

Władza pozwana natomiast stanęła na stanowisku, iż odliczeniu nie podlegają wydatki, dotyczące lat ubiegłych. W ten sposób władza — wbrew treści przepisu art. 10 ustawy — przenosi w dziedzinę unormowanych tym przepisem odliczeń od ogólnego dochodu kryteria, odnoszące się do oceny potrącalności wydatków w myśl ust. 6, mianowicie **kryterium związku wydatku z osiągnięciem dochodu w miarodajnym roku. Tylko bowiem to kryterium prowadzić może do uznania za niepotrącalny wydatku, dotyczącego innego roku.** Kryterium to jednak ustawa wiąże wyraźnie tylko z obliczeniem ogólnego dochodu, podlegającego opodatkowaniu, którego pojęcie ustala art. 6 w związku z art. 13 ustawy, natomiast w art. 10 ustawa reguluje odliczenia, które wolno podatnikowi uczynić od ogólnego dochodu, już w myśl art. 6 i 13 ustalonego. Te ostatnie zatem przepisy nie są już miarodajne dla oceny okoliczności poniesionych przez podatnika wydatków. **Ocena ta musi się opierać wyłącznie na sprawdzeniu, czy zachodzą warunki określone w art. 10. O ile chodzi o podatki, to art. 10 — poza wymienieniem podatków, nie podlegających odliczeniu — stawia jako jedyne kryterium odliczalności „faktyczne poniesienie" danego wydatku, nie wchodzi natomiast zupełnie w kwestię związku podatków ani ze źródłem dochodu, ani z osiągnięciem dochodu, ani wreszcie z jakimkolwiek okresem czasu.**

Uzasadnienie zaskarżonego orzeczenia w tym punkcie jest zatem wadliwe.

Z rozpatrywaniem sprawy L. Rej. 642/37 połączył Najwyższy Trybunał Administracyjny sprawę L. Rej. 1798/37, dotyczącą wymiaru podatku dochodowego skarżącemu na rok 1936, a to w myśl art. 79 rozporządzenia Prezydenta R. P. z 27 października 1932 r. poz. 806 Dz. Ust. Przy tym wymiarze oparła się władza wymiarowa również na księgach handlowych przedsiębiorstwa skarżącego i doliczyła analogiczne pozycje, jak przy wymiarze na rok 1935. Na odwołanie skarżącego, zwalczające merytorycz-

nie tak dokonane doliczenia zapadło zaskarżone orzeczenie następującej treści: „Ustala się ogólny dochód w kwocie... wskutek czego zniża się podatek... Poza tym dalej idących żądań płatnika nie uwzględnia się, jako nieuzasadnionych".

Słusznie zarzuca skarga obrazę art. 116 O. P., wbrew bowiem temu przepisowi orzeczeniu, częściowo nie uwzględniającym odwołania władza nie podała płatnikowi odpowiedzi na konkretne zarzuty odwołania ani faktycznych, ani prawnych motywów.

W tym stanie rzeczy Najwyższy Trybunał Administracyjny uchylił obydwa zaskarżone orzeczenia.

3.

Wyrok N. T. A. z d. 31.X.38 r. L. Rej. 1172, 3, 4/35.

Przedmiotem sporu są dodatkowe wymiary podatku dochodowego, dokonane skarżącej A. T. na rok podatkowy 1928, skarżącemu W. T. na lata podatkowe 1929 — 1932 i skarżącemu K. T. na lata podatkowe 1928 — 1932.

Wedle treści analogicznych odwołań, wniesionych przez skarżących przeciw powyższym dodatkowym wymiarom, ograniczyli się oni wyłącznie do zarzutów przeciw zasadności dokonania dodatkowych wymiarów w trybie art. 85 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.), wychodząc z założenia, że zarzuty merytoryczne mogą podnosić tylko przy wymiarach pierwotnych. Zawarte w odwołaniach zarzuty merytoryczne przeciw ustaleniu dochodu ze śrutownika uważali sami skarżący za nieistotne, podnosząc, że ustalony z tego źródła dochód nie miał wpływu na wysokość wymierzonego podatku.

Skarga A. T. podnosi ponadto zarzut, iż nie była ona w roku podatkowym 1928 płatniczką podatku dochodowego, gdyż udział swój w przedsiębiorstwie odstąpiła w roku 1927 W. T. Tego zarzutu Najwyższy Trybunał Administracyjny nie rozpatrywał jako nie podniesionego — wbrew twierdzeniu skargi — w odwołaniu — zaznaczając przy tym, że skarżąca nie tylko nie kwestionowała w postępowaniu administracyjnym swego obowiązku podatkowego, ale sama złożyła zeznanie o dochodzie podlegającym podatkowi. Z tych powodów ograniczył się N. T. A. do rozpatrywania zarzutów skargi, dotyczących legalności dokonania dodatkowych wymiarów pod kątem widzenia przepisów art. 85 ustawy o pod. dochod.

Skarga A. T. zarzuca w tym kierunku, że z uzasadnienia uchwały władzy pozwanej nie wynika, jakimi motywami kierowała się ona, uznając, że zachodziły warunki dokonania dodatkowego wymiaru, nie podając skarżącej, jakie to nowoujawnione okoliczności ten wymiar uzasadniały, oraz, że nie rozprawiono się z wyjaśnieniami płatniczki oraz z jej wnioskiem, iż na posiedzeniu Komisji Odwoławczej ustnie uzasadni odwołanie i zbije zarzuty protokołu badania ksiąg handlowych. Otóż zaskarżona decyzja podnosi, iż okoliczności później ujawnione zostały płatniczce podane do wiadomości, oraz powołuje się na rygor zaoczności z art. 63 ust. 2 z powodu, że odpowiedź na wezwanie do wyjaśnienia wątpliwości doręczone 16 maja 1934 r. została udzielona po terminie. Z aktów wynika, że w postępowaniu odwoławczym przedstawiono skarżącej okoliczności faktyczne, uznane przez władzę za nowoujawnione i uzasadniające wymiar dodatkowy, jak również pominięcie ksiąg handlowych przy ustalaniu dochodu, a następnie wezwaniem z 15 maja 1934, o którym mowa w zaskarżonym orzeczeniu, przedstawiono skarżącej powody, dla których zarzuty odwołania przeciw poszczególnym ustaleniom faktycznym, uzasadniającym dodatkowy wymiar i dyskwalifikację ksiąg, władza skarbowa uznała za nieuzasadnione — zakreślając 14-dniowy termin do udzielenia wyjaśnień. Skarżąca na wezwanie to nie udzieliła żadnej odpowiedzi, natomiast skarżący K. T. na analogiczne wezwanie wniósł w ostatnim dniu terminu pismo z prośbą o przedłużenie terminu o miesiąc z powodu, że księgi handlowe były w owym czasie zajęte. Prośbie tej władza skarbowa odmówiła. W tym stanie rzeczy, gdy skarżącej podane były faktyczne okoliczności, uzasadniające wbrew zarzutom odwołania dodatkowy wymiar i dyskwalifikację ksiąg oraz gdy dana jej była możność obrony w obu kierunkach w toku postępowania, a skarżąca z możności tej nie skorzystała, nie miała już władza odwoławcza obowiązku ponownego rozprawiania się z zarzutami odwołania i zarzut wadliwości postępowania, podniesiony z powodu braku takiego rozprawienia się w zaskarżonej decyzji nie jest uzasadniony.

Granice rozpoznania sprawy przez Najwyższy Trybunał Administracyjny zacieśniają się w tym stanie rzeczy do rozpatrzenia zarzutów natury ściśle prawnej. W tym kierunku podnosi skarga zarzut, że za nowoujawnione okoliczności nie mogą być uznane okoliczności „które były widoczne z ksiąg handlowych". Otóż władza skarbowa powołała się na uzasadnienie zastosowania art. 85 ustawy o podatku dochodowym przede wszystkim na fakty nieujawnienia przychodów z pewnych źródeł (śrutownik, przecieranie obcego drzewa w tartaku) w księgach handlowych oraz na fakt pominięcia w tych księgach pewnych zaszłości, o których władza zaczerpnęła wiadomość z innych źródeł. Nie więc odmienna ocena istniejących w księgach wpisów — nie mogąca być w myśl judykatury Najwyższego Trybunału Administracyjnego podstawą do dokonania dodatkowego wymiaru — ale **brak w księgach pewnych danych, o których władza dopiero po zbadaniu ksiąg dla celów pierwotnego wymiaru i po dokonaniu tego wymiaru powzięła wiadomość — były podstawą przyjętą przez władzę dla dokonania dodatkowego wymiaru.** W takim zaś wypadku **fakt, że władza dysponowała przy pierwotnym wymiarze księgami, nie ma znaczenia, skoro stwierdzenie nowoujawnionych okoliczności nastąpiło nie z treści tych ksiąg, ale z ujawnienia stanu faktycznego, który w księgach nie znalazł wyrazu.** Oczywiście takie ustalenia faktyczne dały też władzy prawo zrewidowania całego pierwotnego wymiaru, opartego na księgach i do ustalenia nowych podstaw wymiaru z pominięciem ksiąg. Zarzuty więc natury prawnej nie są w stanie sprawy uzasadnione.

W końcu zarzut, iż władza winna była „uwzględnić wniosek płatniczki co do udzielenia konkretniejszych wyjaśnień po otrzymaniu książek, jeżeli Komisji Odwoławczej było wiadomem, że księgi handlowe, na podstawie których może wyjaśnień udzielić są zajęte i niedostępne dla płatniczki" — traktowany w płaszczyźnie prawnej nie jest uzasadniony, skoro **skarżąca wprawdzie w odwołaniu oświadczyła „gotowość szczegółowego wyjaśnienia każdego podniesionego zarzutu po otrzymaniu spowrotem zaaresztowanych ksiąg handlowych", nie postawiła jednak żadnego konkretnego wniosku ani o wydanie jej tych ksiąg, ani o umożliwienie jej wglądu do nich celem udzielenia tych wyjaśnień i oczekiwała niejako inicjatywy w tym kierunku ze strony władz skarbowych. Ciężar dowodowy spoczywa bowiem na płatniku i jego rzeczą jest staranie się o uzyskanie dostępu do dowodów, nie znajdujących się w jego dyspozycji.** Zauważyć przy tym należy, że, jak to władza pozwana w odpowiedzi na skargę podnosi, skarżący mieli możność wglądu do zajętych i znajdujących się w rękach władzy skarbowej ksiąg, akta bowiem wykazują, że w czasie gdy księgi te znajdowały się w urzędzie skarbowym, skarżący przez osoby przez siebie do tego upoważnione faktycznie z ksiąg tych czerpali informacje, a przedłożone na posiedzeniu Komisji Odwoławczej orzeczenie znawcy zostało także sporządzone w czasie, gdy księgi były zajęte.

Skarga W. T. zawiera analogiczne zarzuty. Podnosi w niej płatnik w szczególności, że władze skarbowe nie zawiadomiły go o tym, iż udzielone wyjaśnienia nie są dostateczne, oraz, że płatnik prosił o przedłużenie terminu do udzielenia wyjaśnień. Oba te zarzuty nie są w stanie aktów uzasadnione. Podobnie jak skarżąca A. T. w odniesieniu do roku podatkowego 1928, tak i skarżący W. T. w odniesieniu do lat 1929 — 1932 podniósł w odwołaniach szereg zarzutów natury faktycznej, odnoszących się do okoliczności, jakimi władza uzasadniła zastosowanie przepisu art. 85, na doręczone 20 czerwca 1933 uzasadnienie dyskwalifikacji ksiąg, odpowiedział ogólnikowym odwołaniem się do zarzutów i wyjaśnień odwołania, a na żądanie wyjaśnień z dnia 15 maja 1934, w którym mu przedstawiono, dlaczego wyjaśnienia i zarzuty odwołania zarówno w kwestii okoliczności faktycznych, uzasadniających zastosowanie art. 85 ust. o podatku dochodowym jak w kwestii dyskwalifikacji ksiąg nie usunęły wątpliwości władzy w ogóle odpowiedzi nie udzielił. Dalej zarzuca skarga, że udzielenie wyjaśnień na posiedzeniu Komisji Odwoławczej oraz przedłożenie na tym posiedzeniu orzeczenia znawcy i żądanie ponowienia dowodu z ksiąg nie były spóźnione. W tej mierze jednak zarówno przepisy ustawy, jak i judykatura Najwyższego Trybunału Administracyjnego nie pozostawiają wątpliwości co do tego, że obowiązek jurysdykcji Komisji Odwoławczej nie sięga poza żądania, skonkretyzowane należycie, a w razie potrzeby poparte odpowiednimi dowodami w odwołaniu, wniesionymi w terminie ustawowym. (Por. wyrok N. T. A. z 25.XI.1933 L. Rej. 4507/32, Zb. Wyr. Nr 719 S). Skoro więc **skarżący w odwołaniu nie powołał się na orzeczenie biegłego z zakresu księgowości ani nie żądał ponowienia dowodu z ksiąg, a tylko zastrzegał sobie udzielenie dalszych wyjaśnień po zwróceniu mu ksiąg (co, jak już wyżej wskazano, nie miało dla władzy żadnego wiążącego znacze-**

nia) — nie miała władza odwoławcza obowiązku rozprawiania się z tymi wyjaśnieniami i wnioskami oraz przedłożonym dowodem.

Myli się również skarga twierdząc, iż władza oparła dodatkowy wymiar na księgach, które już poprzednio były zbadane i uznane za podstawę dla obliczenia dochodu podatkowego. Tak samo, jak w odniesieniu do roku podatkowego 1928, tak i co do dalszych lat, objętych skargą W. T. władza w każdym poszczególnym wypadku oparła swe prawo dokonania dodatkowego wymiaru na faktach, nie ujawnionych w księgach, a o których władza dopiero po dokonaniu wymiarów powzięła wiadomość. Fakty te zostały skarżącemu podane do wiadomości i dano mu sposobność oświadczenia się na nie w toku postępowania (pisma z 15 maja 1934) — płatnik jednak ze sposobności tej nie skorzystał i wezwanie władzy do udzielenia w tej mierze wyjaśnień pozostawił bez odpowiedzi. W tej mierze więc skarga W. T. jest z tych samych powodów nieuzasadniona, co skarga A. T.

Skarga wreszcie K. T. zawiera te same zarzuty, co skarga W. T., a stan faktyczny sprawy jest o tyle tylko odmienny, że K. T. — jak to wspominano już wyżej — prosił o przedłużenie mu terminu do złożenia odpowiedzi na wezwanie do wyjaśnień z 15 maja 1934, a władza prośbę tej odmówiła. Zasadności tej odmowy płatnik ani w postępowaniu administracyjnym ani w skardze nie zwalczał. Ta więc okoliczność faktyczna nie może wpłynąć na odmienną ocenę skargi K. T. i zarzuty tej skargi muszą być z wyżej naprowadzonych powodów uznane za nieuzasadnione na równi z zarzutami skarg A. i W. T.

Z tych powodów Najwyższy Trybunał Administracyjny skargi oddalił jako nieuzasadnione.

4.

Wyrok N. T. A. z d. 12.XII.1938 r. L. Rej. 5185/36.

Przewodniczący Komisji Odwoławczej w G. zaskarżył do Najwyższego Trybunału Administracyjnego orzeczenie tejże Komisji Odwoławczej z dnia 18 września 1936 r. w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za rok 1934 firmie D. i S. w G.

W powyższej skardze zarzuca skarżący, iż niesłusznie władza pozwana uznała księgi handlowe płatnika nie tylko za prawidłowe, a nawet za rzetelne.

Najwyższy Trybunał Administracyjny rozważył, co następuje:

Z nadesłanych akt sprawy, a w szczególności z arkusza wymiarowego, uchwały Komisji Szacunkowej, wniosku Naczelnika Wydziału II na Komisję Odwoławczą widocznym jest, iż zarzut nierzetelności ksiąg płatnika nie był w ogóle przez władze wysuwany w toku całego przewodu administracyjnego.

Wobec tego w związku z postanowieniem art. 83 rozporządzenia Prezydenta R. P. o Najwyższym Trybunale Administracyjnym poz. 806/32 Dz. Ust. nie mógł Trybunał oceniać zasadności zaskarżonego orzeczenia w płaszczyźnie nierzetelności ksiąg, lecz tylko w płaszczyźnie ich nieprawidłowości.

Co się tyczy kwestii oceny prawidłowości ksiąg przez pozwaną władzę, to Najwyższy Trybunał Administracyjny uznał, zarzuty skargi za uzasadnione.

Nie jest spornym między stronami, że w księgach płatnika istniała **niezgodność inwentury towarowej sporządzonej na dzień 31 grudnia 1934 r. ze stanem towarów na tenże dzień, wynikającym z prowadzonych ksiąg płatnika w związku z zapasem początkowym.**

W szczególności z końcem roku 1934, **płatnik rozporządzał towarem,** który w związku z remanentem początkowym oraz w związku z zakupem i sprzedażą w ciągu roku, **bądź wcale nie powinien był się znajdować na składzie, bądź też wynosił ilość mniejszą od wykazanej w inwenturze na dzień 31 grudnia 1934 r.**

Powyższe niezgodności istniały także w odwrotnym kierunku, a mianowicie **inwentarz na dzień 31 grudnia 1934 r. nie wykazywał towaru wtedy, gdy wedle zapisów księgowych towary takie winny były się znajdować na składzie.**

Płatnik wyjaśniał powyższe niezgodności tym, iż w ciągu roku podatkowego **niektóre instytucje państwowe i publiczne, zakupując towary, na które przyznane im kredyty zostały wyczerpane, polecają firmie wystawić rachunki na inne towary, na które kredyty jeszcze posiadają, co powoduje w nomenklaturze poszczególnych artykułów pewne nieścisłości.**

Regulacja zaś i klasyfikacja wszystkich gatunków, rodzajów i przedmiotów następuje dopiero podczas dorocznego spisywania inwentarza.

Tym się tłumaczy powyższe niezgodności, co zdaniem płatnika, wyrażonym w odwołaniu, nie powoduje nierzetelności ksiąg.

Nie wdając się w ocenę kwestii nierzetelności ksiąg z powodów wyżej wyłuszczonych uznał Trybunał, iż **powyższe niezgodności dyskwalifikują w każdym razie księgi handlowe, jako nieprawidłowe. Wszystkie bowiem księgi, wchodzące w skład systemu podwójnej rachunkowości stanowią jedną całość i wzajemnie się uzupełniają.**

Nie jest dopuszczalnym, aby księgi wykazywały sprzedaż towarów, które nie zostały sprzedane, a wzamian za to nie wykazywały sprzedaży towarów rzeczywiście sprzedanych.

Taki sposób prowadzenia księgowości wyklucza wprost wszelką kontrolę stanu interesów kupca, gdyż przedstawia stan zapasów w poszczególnych okresach roku podatkowego niezgodnie z rzeczywistością; na tę niezgodność niema żadnego wpływu okoliczność, że, jak płatniczka twierdziła, niezgodność ta powstała na skutek żądań władz. państwowych jako klientów firmy.

Nie zmienia postaci rzeczy fakt, iż płatnik, sporządzając z natury inwenturę, uwidacznia przy końcu roku zapas towarów zgodnie z faktycznym stanem rzeczy, ponieważ przez sporządzenie takiego inwentarza nie zostaje usunięta niezgodność zapisów, istniejących w księgach, lecz przeciwnie sprzeczność między księgami zostaje jeszcze bardziej uwypuklona. Władza pozwana w odpowiedzi na skargę, broniąc słuszności zaskarżonego orzeczenia, powołuje się na okoliczność, iż niezgodności kwestionowane przez władzę obejmują w jednych towarach plusy, a w drugich minusy i że kwestia nazwy towarów nie ma wpływu na istotę księgowania i wyników działalności, a w szczególności na wysokość obrotu.

Stanowiska tego nie mógł jednak Trybunał podzielić. **Na ocenę bowiem prawidłowości ksiąg w świetle zasad prawidłowej księgowości bez znaczenia jest wyrównywanie się niedoborów czy też nadwyżek zapasów towarów podobnie jak i wpływ niezgodności zapisów ze stanem rzeczywistym na wysokość obrotu podatkowego.**

Z powyższych powodów Najwyższy Trybunał Administracyjny uchylił zaskarżonego orzeczenie.

5.

Wyrok N.T.A. z dnia 14 września 1938 r. L. Rej. 4655/35.

Teza:

Określone w art. 3. ustawy z 24 marca 1933 poz. 173 Dz. Ust. prawo potrącenia od dochodu, podlegającego podatkowi dochodowemu, sum zużytych na budowę domów mieszkalnych nie jest ograniczone do nadwyżki tego dochodu ponad koszty utrzymania płatnika i jego rodziny w danym roku.

Przedmiotem sporu jest przede wszystkim kwestia prawna, czy określone w art. 3 ustawy z 24 marca 1933 r. poz. 173 Dz. Ust. prawo potrącenia od dochodu, podlegającego podatkowi dochodowemu sum zużytych na budowę domów mieszkalnych może być realizowane tylko w odniesieniu do tej części dochodu, jaka pozostanie płatnikowi po pokryciu kosztów utrzymania siebie i rodziny, czy też w odniesieniu do całego dochodu podatkowego, bez względu na poniesione w danym roku przez płatnika wydatki na utrzymanie. Władza pozwana, stojąc na gruncie pierwszej alternatywy, opiera się na tym, iż art. 3 mówi o prawie potrącenia sum „będących częścią" dochodu podatkowego, a zużytych na budowę.

Najwyższy Trybunał Administracyjny rozważył co następuje:

Konstrukcja przepisu art. 3 cytowanej ustawy wskazuje wyraźnie na zamiar ustawodawcy nawiązania do postanowień ustawy o podatku dochodowym, nie dochód bowiem w znaczeniu gospodarczym, ale dochód w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym („dochód, podlegający podatkowi dochodowemu") stanowić ma punkt wyjścia ustalenia ulgi z art. 3. **Dochód podatkowy jest więc specyficznym pojęciem różnym od dochodu w znaczeniu czysto gospodarczym czy finansowym, i wysokość tego dochodu różni się niejednokrotnie bardzo poważnie od efektywnych wpływów gotówkowych netto, jakie są uważane potocznie za dochód w znaczeniu gospodarczym.** Z dochodu podatkowego nie mogą być potrącone w myśl art. 8 p. 3 ustawy wydatki na prowadzenie gospodarstwa domowego i na utrzymanie rodziny, przy ustalaniu więc dochodu podatkowego wydatki te nie mogą być w żadnej

mierze brane w rachubę. Skoro zaś **podstawą obliczenia ulgi z art. 3 ustawy z 24 marca 1933 ma być dochód podatkowy, to i przy ustalaniu tej podstawy obliczeniowej nie mogą być te wydatki brane pod uwagę, inaczej bowiem popadłoby się w sprzeczność z wyraźnym postanowieniem art. 3, który każe potrącić koszty budowy od „dochodu podlegającego podatkowi dochodowemu", a nie od tegoż dochodu, pomniejszonego o wydatki w myśl ustawy o podatku dochodowym niepotrącalne.** Skoro dalej — jak już wskazano — ustawa o ulgach dla nowowznoszonych budowli w art. 3 wyraźnie nawiązuje do ustawy o podatku dochodowym i do postępowania wymiarowego tego podatku, należy przy interpretacji tego przepisu stosować te same reguły, jakie stosuje się przy interpretacji wchodzących w grę przepisów ustawy o podatku dochodowym. Otóż żaden przepis ustawy o podatku dochodowym ani żadna, ustalona w judykaturze dotyczącej tego podatku, reguła interpretacyjna nie daje podstawy do przyjęcia, iż „potrącenie" jakiegoś wydatku od dochodu ma być czymś innym, jak tylko prostą operacją rachunkową, w szczególności nie daje podstawy do interpretowania przepisów o potrącalności i odliczalności pewnych wydatków od dochodu w ten sposób, iż władza skarbowa miałaby prawo badania, czy wydatek, w zasadzie potrącalny bądź odliczalny, został efektywnie pokryty z zasobów pieniężnych, pochodzących z przychodów, stanowiących punkt wyjścia obliczenia dochodu podatkowego, czy z jakichkolwiek innych funduszów płatnika, i dalej, by od stwierdzenia poniesienia wydatku z gotówki czy innych wartości, pochodzących z tego przychodu, miała być zależna potrącalność lub odliczalność wydatku. Wręcz przeciwnie, **zasadą jest, iż wydatki potrącalne i odliczalne muszą być uwzględnione rachunkowo przez odjęcie ich sumy od rachunkowej sumy przychodów bez względu na to jak przedstawiało się w rzeczywistości efektywne wpływanie przychodów z jednej strony, a pokrywanie wydatków z drugiej strony.**

Tak samo więc przy „potrącaniu" sum zużytych na budowę od dochodu, podlegającego opodatkowaniu, powinna być stosowana reguła czysto rachunkowego potrącenia tych sum od ustalonego w postępowaniu wymiarowym dochodu, podlegającego opodatkowaniu. Zupełnie zaś nie mieści się w ramach postanowienia art. 3 zapatrywanie, z jakiego wychodzi władza pozwana, że z dochodu podlegającego opodatkowaniu, o jakim mówi ten przepis, należy rachunkowo potrącić koszty utrzymania płatnika i rodziny, a dopiero od pozostałej ewentualnie reszty tego dochodu obliczać przewidzianą w tym postanowieniu ulgę. Do ustalenia takiej kolejności czy hierarchii wydatków żaden przepis prawa nie daje podstawy i nie ma żadnego powodu do uważania za obowiązek płatnika pokrywania kosztów utrzymania siebie i rodziny z dochodu bieżącego, a wydatków na nową budowę z oszczędności, z przychodów nie stanowiących dochodu podlegającego podatkowi, lub wreszcie z zasobów gotówki, stanowiących efektywną równowartość potrąceń z tytułu odpisów na zużycie, strat w majątku lub innych pozycji potrącalnych z dochodu a efektywnie nie poniesionych — a nie odwrotnie. Ani przepisy ustawy o podatku dochodowym, ani przepisy ustawy o ulgach dla nowowznoszonych budowli, ani wreszcie rozporządzenie wykonawcze do tej ustawy takiego obowiązku na płatnika nie nakładają i tym samym nie nakazują obliczenia ulg w sposób, przez władzę pozwaną zastosowany.

Zresztą **ścisłe ustalenie, które z wydatków płatnika, poniesionych w okresie rocznym, zostały pokryte z dochodu, a które w inny sposób — jest naogół niemożliwe, fundusze bowiem, stanowiące bieżący dochód płatnika, zlewają się najczęściej w jego gospodarstwie z innymi funduszami i niemożliwe jest stwierdzenie, z jakich funduszów został jakiś wydatek realnie pokryty.**

Zważyć wreszcie należy, iż **interpretacja art. 3, zastosowana przez władzę pozwaną, prowadziłaby do niezgodnego z celem ustawy upośledzenia płatników ekonomicznie słabszych, a faworyzowania płatników finansowo silnych, a przede wszystkim osób prawnych, u których oczywiście żadnych wydatków na „utrzymanie" od ulgi wyłączyć by nie można.**

W tym stanie rzeczy Najwyższy Trybunał Administracyjny zaskarżone orzeczenie uchylił jako niezgodne z prawem.

6.

Wyrok N.T.A. z d. 4.XI.1938 r. L. Rej. 4919/37.

Przy wymiarze państwowego podatku dochodowego na rok 1934 Urząd Skarbowy doliczył podatnikowi do wykazanego księgami zysku z przedsiębiorstwa handlowego zysk na różnicach kursowych, osiągnięty przy zobowiązaniach za dostarczone towary w wysokości 51.146,50 zł.

W odwołaniu płatnik zarzucił bezzasadność powyższych doliczeń, przyczym odnośnie do kwoty, doliczonej tytułem zysku na różnicach kursowych, twierdził, że w myśl umowy z wierzycielem zagranicznym jest obowiązany za pobrane towary zapłacić mu po 8,90 zł za 1 dolara, oraz że z treści postanowień art. 3, 6 i 7 ustawy o państwowym podatku dochodowym wynika, że u osób fizycznych podlegają opodatkowaniu jedynie przychody rzeczywiście osiągnięte a nie spodziewane, oraz że gdyby nawet także spodziewane zyski podlegały opodatkowaniu, to w danym wypadku przychód z różnic kursowych nie podlegałby podatkowi dochodowemu, gdyż jest to przychód nadzwyczajny, stanowiący jedynie powiększenie majątku, a nie dochód.

Komisja odwoławcza nie uwzględniła odwołania, o ile chodzi o żądanie płatnika odliczenia dochodu z różnic kursowych, gdyż zobowiązania w obcych walutach mają być przeliczone według kursu giełdowego w dniu zamknięcia ksiąg, oraz z uwagi na to, że płatnik mimo wezwania z art. 71 O. P. nie udowodnił, że według umowy z wierzycielem ma mu zapłacić po kursie 8,90 zł.

Skarga zarzuca, że opodatkowaniu podlega tylko dochód efektywnie osiągnięty, że różnica kursowa mogłaby stanowić efektywny zysk dopiero wówczas, gdyby wartość samego towaru mimo spadku obcej waluty utrzymała się na pierwotnym poziomie, że zadłużenie skarżącego w dniu zamknięcia bilansu wprawdzie się zmniejszyło, lecz równocześnie spadła w tym samym stosunku wartość zakupionego towaru, która została w księgach obliczona na podstawie niższego kursu dolara w dniu zamknięcia bilansu, oraz że dla wykazania zysku przy odnośnej transakcji konieczne jest jej zrealizowanie, t. j. aby z jednej strony sam dług został zapłacony, a z drugiej strony, aby pokrywający go towar został sprzedany, a w danym wypadku ani jedno, ani drugie w roku operacyjnym nie nastąpiło.

Powyższych zarzutów skargi Najwyższy Trybunał Administracyjny nie może uznać za uzasadnione.

Niesporne jest, że w rozpoznawanym wypadku chodzi o zyski na różnicach kursowych zobowiązań w obcej walucie firmy jednostkowej, prowadzącej księgi handlowe, które to zobowiązania powstały z tytułu dostarczonego na kredyt towaru i w dniu bilansowym nie były jeszcze spłacone.

Otóż nie jest uzasadnione zapatrywanie, jakoby takie zyski stanowiły jedynie spodziewany przychód przyszły. **Zobowiązania w obcych walutach winny być wycenione dla celów bilansowych według swej rzeczywistej wartości w dacie bilansu.** Na skutek zniżki kursu obcej waluty nastąpiło zmniejszenie się zobowiązań skarżącego, co oczywiście znaleźć musi wyraz w bilansie. O ileby zaś następnie nastąpiła zwyżka kursu tej waluty, to nic nie stałoby na przeszkodzie, by zwyżka ta, analogicznie jak zniżka, została należycie w księgach przeprowadzona. **Skarga akcentując zasadę, że zobowiązania za wykupiony towar należy traktować łącznie i nierozerwalnie z wartością samego towaru, przeczy sama w dalszych swoich wywodach tej zasadzie, skoro z jednej strony twierdzi, zresztą dopiero w skardze, że wartość towaru obliczona została zgodnie z prawidłami bilansowymi na podstawie niższego kursu dolara w dniu zamknięcia bilansu, a z drugiej strony zobowiązania swoje za ten towar przyjęła nie według rzeczywistej jego wartości w dacie bilansu, lecz według dawniejszego kursu, tj. licząc po 8,90 zł. za dolara.**

Mylnie uważa dalej skarga, że dla wykazania zysku przy odnośnej transakcji konieczne jest, aby z jednej strony sam dług został zapłacony, a z drugiej strony, aby pokrywający go towar został sprzedany. Według bowiem § 18 rozporządzenia wykonawczego do ustawy o podatku dochodowym przy ustalaniu dochodu z przedsiębiorstw handlowych i przemysłowych, prowadzących księgi handlowe należy się kierować wyłącznie zasadami buchalterii, tj. brać w rachubę również takie zaksięgowane przychody, które mają dopiero wpłynąć na korzyść płatnika oraz takie kwoty, które zostały już zarachowane, chociaż ich w rzeczywistości jeszcze nie podniesiono, o ile się odnoszą do danego roku operacyjnego.

O ile wreszcie skarga twierdzi, że w wypadku spadku złotego w stosunku do obcej waluty władze skarbowe uważały różnice kursowe przy zobowiązaniach długoterminowych za straty nie dające się jeszcze ściśle określić, to twierdzenie to jest bezprzedmiotowe już ze względu na brak dostatecznej analogii takich wypadków z wypadkiem rozpatrywanym.

SPRAWOZDANIE FINANSOWE

POLSKIEGO ZWIĄZKU ZAWODOWEGO BUCHALTERÓW - RZECZOZNAWCÓW, BUCHALTERÓW-BILANSISTÓW i ICH POMOCNIKÓW W R. P. ZA 1938 ROK

Wykonanie budżetu za 1938 rok

DOCHODY BUDŻETOWE	Preliminowano	Wykonano	Osiągnięto: Więcej niż preliminowano	Osiągnięto: Mniej niż preliminowano
1 Wpisowe . . .	200 —	195 —		5 —
2 Składki członkowskie	16.000 —	17.243 23	1.243 23	
3 Wpływy za stenogramy wieczorów dyskusyjnych . .	1.500 —	1.744 42	244 42	
4 Ofiary różne . .	200 —	465 75	265 75	
5 Wpłata Kursów Wyższej Rachunkowości dla Buchalterów za używanie lokalu i świadczenia Związku	3.000 —	3.000		
6 Różne dochody .	100 —	473 31	373 31	
	21.000 —	23.121 71	2.126 71	5 —
		+ 2.121,71	+ 2 121,71	

WYDATKI BUDŻETOWE	Preliminowano	Wykonano	Wydatkowano: Więcej niż preliminowano	Wydatkowano: Mniej niż preliminowano
1 Pensje personelu Związku i świadczenia socjalne .	7.500 —	8.039 53	539 53	
2 Komorne . . .	6.300 —	6.300 —		
3 Utrzymanie i remont lokalu . .	150 —	109 45		40 55
4 Opał	500 —	369 65		130 35
5 Światło . . .	500 —	400 19		99 81
6 Telefon	400 —	435 66	35 66	
7 Materjały piśmienne	200 —	57 —		143 —
8 Druki	100 —	22 75		77 25
9 Porto	700 —	914 33	214 33	
10 Ogłoszenia i reklamy	100 —	61 10		38 90
11 Koszty stenogramów wieczorów dyskusyjnych . .	1.500 —	1.999 35	499 35	
12 Prenumerata „Buchaltera Polskiego" dla członków . .	1.500 —	1.512 55	12 55	
13 Prenumerata pism i kupno książek	400 —	268 70		131 30
14 Utrzymanie Oddziału w Gdyni .	500 —	936 92	436 92	
15 Różne wydatki .	650 —	1.078 99	428 99	
	21.000 —	22.506 17	2.167 33	661 16
		+ 1.506,17	+ 1.506,17	

Zestawienie wykonania budżetu:	
Dochody . . .	23.121 71
Wydatki	22.506 17
Nadwyżka dochodów	615 54

Nadwyżka składa się:	
z nadwyżki dochodów	2.121 71
za potrąceniem nadwyżki wydatków .	1.506 17
W rezultacie nadwyżka budżetowa . .	615 54

RACHUNEK DZIAŁALNOŚCI za 1938 rok.

WINIEN		MA	
1. Niedobór na „Buchalterze Polskim" w 1938 r.	84 49	1. Nadwyżka budżetowa w 1938 r.	615 54
2. Nadwyżka ogólna za 1938 r. (vide Bilans)	1874 32	2. Nadwyżka na Kursach Wyższej Rachunkowości dla Buchalterów w 1938 r.	1343 27
	1958 81		1958 81

SPRAWOZDANIE RACHUNKOWE

Kursów Wyższej Rachunkowości dla Buchalterów, Wykładów Techniki Rewizyjnej dla Buchalterów - Rewidentów oraz Egzaminów Kwalifikacyjnych dla Buchalterów za 1938 rok.

WYDATKI	zł	gr	zł	gr	WPŁYWY	zł	gr	zł	gr
Wynagrodzenie Dyrekcji (pedagogicznej i administracyjnej)	12.500	—			Wpływy za czesne od słuchaczów IV grupy	4.719	90		
Wynagrodzenie personelu i świadczenia socjalne	6.081	25			Wpływy za czesne od słuchaczów V grupy	20.576	90		
Honorarja profesorskie za wykłady i egzaminy	7.429	82			Wpływy za egzaminy	9.621	60		
Wynagrodzenie stenografów	330	—			Wpływy z opłat manipulacyjnych	65	—		
Komorne, opał, światło oraz świadczenia Związku	3.000	—			Wpływy za druki podaniowe	43	50		
Telefon	363	50			Wpływy za sprzedane skrypta wykładowe	175	50		
Papier i materjały na stenogramy	702	90			Wpływ czesnego za wykłady Techniki Rewizyjnej dla Buchalterów-Rewidentów	584	—		
Kupno książek wykładowych	193	—			Wpływ opłat za Egzaminy Kwalifikacyjne dla Buchalterów	1.370	—		
Porto	961	37			Nadwyżka wpływów za druk świadectw	539	95	37.696	35
Różne materjały kancelaryjne	185	—							
Druki	296	55							
Różne wydatki	1.608	78							
Koszty wykładów Techniki Rewizyjnej dla Buchalterów-Rewidentów	1.314	10							
Koszty Egzaminów Kwalifikacyjnych dla Buchalterów	1.386	81	36.353	08					
Nadwyżka za 1938 r. (przeniesiona na rk Działalności Związku za 1938 r.)			1.343	27					
			37.696	35				37 696	35

SPRAWOZDANIE RACHUNKOWE

miesięcznika „Buchalter Polski" za 1938 r.

WYDATKI	zł	gr	zł	gr	WPŁYWY	zł	gr	zł	gr
Papier	680	20			Wpływy za prenumeratę pozazwiązkową	1941	01		
Druk	1815	35			Wpływy za prenumeratę dla członków Związku	1512	55		
Honorarjum redaktorskie i wierszowe	1383	50			Sprzedaż pojedyńczych egzemplarzy	93	10		
Porto	65	44			Sprzedaż roczników	68	—		
Oprawa roczników	300	—			Wpływy za ogłoszenia	563	—	4177	66
Różne wydatki	17	66	4262	15	Niedobór za 1938 r.			84	49
			4262	15				4262	15

SPRAWOZDANIE RACHUNKOWE

Funduszu Zapomogowego za 1938 rok

WYPŁATY	zł	gr	zł	gr	WPŁYWY	zł	gr	zł	gr
Wypłata zapomogi			135	—	Pozostałość z 1937 roku			563	32
Pozostałość Funduszu Zapomogowego na 1939 r.			434	72	Wpływy w 1938 r. od członków Związku — ofiarodawców			6	40
			569	72				569	72

BILANS

Polskiego Związku Zawodowego Buchalterów - Rzeczoznawców, Buchalterów Bilansistów i Ich Pomocników w Rzeczypospolitej Polskiej **w dniu 31 grudnia 1938 r.**

STAN CZYNNY

	zł	gr	zł	gr
1. **Gotówka:**				
Kasa Związku	513	79		
P.K.O. r-k czekowy Nr. 18686	181	96		
Urząd Pocztowy Warszawa I, konto rozrachunkowe Nr. 123	52	60	748	35
2. **Weksle terminowe**			425	—
3. **Papiery procentowe własne:**				
2 oblig. Premjowej Pożyczki Dolarowej Seria III, po 5 dolarów nom. za Nr. 6934369 i 1035631	91	—		
4 oblig. 3% Premjowej Pożyczki Inwestycyjnej II emisji po 100 zł. nom. za Nr. 03 serja 011134, 28 serja 004745, 47 serja 016858 i 48 seria 016266 . . .	255	—		
3 oblig. 4% Pożyczki Konsolidacyjnej po 100 zł. nom. . . .	192	—		
6 oblig. 4% Pożyczki Konsolidacyjnej po 50 zł. nom. . . .	172	50		
6 oblig. 6% Pożyczki Narodowej po 50 zł. nom.	149	50		
1 akcja Sp. Akc. Wielkich Pieców i Zakładów Ostrowieckich Serja B. na 50 zł. nom. . .	15	—	875	—
4. **Aktywa Funduszu Pośmiertnego:**				
a) P.K.O. r-k oszczędnościowy Nr. 852719/D, przeznaczony na zabezpieczenie rezerwy Funduszu Pośmiertnego . . .	1.037	34		
b) Papiery wartościowe, przeznaczone na zabezpieczenie rezerwy Funduszu Pośmiertnego: 19 oblig. 6% Pożyczki Narodowej po 100 zł. nom. zł. 1778.— 52 oblig. 6% Pożyczki Narodowej po 50 zł. nom. zł. 2299.50	4.077	50	5.114	84
5. **Ruchomości:**				
Stan bez zmian od 1936 r. . .			28.552	51
6. **Udziały:**				
Wartość 100 udziałów w Banku Spółdzielczym Buchalterów Polskich w likwidacji			11	77
7. **Różne rachunki:**				
Weksle protestowane	58	—		
Oddział w Gdyni	108	30	166	30
			35.893	77
1. Weksle ratowe słuchaczów Kursów Wyższej Rachunkowości dla Buchalterów			5.565	—
2. Weksle gwarancyjne słuchaczów Kursów Wyższej Rachunkowości dla Buchalterów			9.970	—
			15.535	—

STAN BIERNY

	zł	gr	zł	gr
1. **Wierzyciele różni:**				
Różni wierzyciele	7.007	75		
Zobowiązania za książki . . .	282	15		
Wpłaty kandydatów na członków i sumy przechodnie . . .	226	—	7.515	90
2. **Różne rachunki:**				
Wpłaty na konkurs buchalterji przemysłowej	50	—		
Wpłaty okresu przyszłego (opłaty członkowskie)	450	50	500	50
3. **Fundusz Zapomogowy** . . .			434	72
4. **Rezerwa Funduszu Pośmiertnego**			5.200	79
5. **Kapitał Amortyzacyjny Ruchomości**			20.367	54
6. **Nadwyżka ogólna za 1938 rok** .			1.874	32
			35.893	77
1. Różni słuchacze Kursów Wyższej Rachunkowości dla Buchalterów za złożone weksle ratowe . .			5.565	—
2. Różni słuchacze Kursów Wyższej Rachunkowości dla Buchalterów za złożone weksle gwarancyjne			9.970	—
			15.535	—

SPRAWOZDANIE RACHUNKOWE

Funduszu Pośmiertnego za 1938 rok

WYPŁATY	zł	gr	zł	gr
Wypłacono zapomogi pośmiertne:				
1) po ś.p. Grzybowskim Edwardzie	600	—		
2) po ś.p. Kuligowskim Adamie	600	—		
Koszty przekazu zapomogi pośmiertnej	2	06		
Opłata stemplowa od wpłat i wypłat Funduszu Pośmiertnego . .	48	23	1250	29
Pozostałość Funduszu Pośmiertnego na 1939 rok			5200	79
			6451	08

WPŁYWY	zł	gr	zł	gr
Pozostałość z roku 1937			4706	88
Wpływy w 1938 r. ze składek dwuzłotowych	1458	88		
Odsetki od papierów wartościowych, przeznaczonych na zabezpieczenie rezerwy Funduszu Pośmiertnego	270	—		
Odsetki od wkładu oszczędnościowego w P. K. O., przeznaczonego na zabezpieczenie rezerwy Funduszu Pośmiertnego	15	32	1744	20
			6451	08

Specyfikacja różnych wydatków

1. Koszty manipulacyjne z rku P.K.O. . . . zł. 34.75
2. Koszty przekazów pieniężnych . . . . „ 3.66
3. Noworoczne i napiwki . . . . „ 40.—
4. Radio . . . . „ 36.—
5. Opłaty stemplowe do podań . . . . „ 35.05
6. Podatek od lokalu . . . . „ 391.80
7. Koszty obchodu 20-lecia Niepodległości Polski . . . . „ 52.45
8. Koszty udziału w Kongresie Buchalterów-Rzeczoznawców w Berlinie . . . . „ 146.45
9. Strata na wekslach protestowanych . . „ 27.—
10. Koszty ukwiecenia balkonów . . . . „ 13.30
11. Wydatki biurowo-administracyjne (dozorcy, listonoszom, drobne wydatki) . . . „ 272.73
12. Różne wydatki . . . . „ 25.80

zł. 1078.99

Specyfikacja ofiar

1. Dreksler Aleksander . . . . zł. 35.—
2. Herniczek Ignacy . . . . „ 15—
3. Kacewicz Jan . . . . „ 25.—
4. Nieznański Tadeusz . . . . „ 4—
5. Srzednicki Roman . . . . „ 85.—
6. Szmakfefer Aleksander . . . . „ 50.—
7. Szyller Antoni . . . . „ 51.75
8. Tomaszek Józef . . . . „ 50.—
9. Wiśniewski Kazimierz . . . . „ 150.—

zł. 465.75

Specyfikacja różnych dochodów

1. Procenty od papierów procentowych . . zł. 51.56
2. Wpływy ze spisanych na straty weksli protestowanych . . . . „ 57.—
3. Dochód ze sprzedaży książek . . . . „ 247.30
4. Dochód z porad buchalteryjnych . . . „ 61.70
5. Za inkaso weksli . . . . „ 52.—
6. Różne dochody . . . . „ 3.75

zł. 473.31

PRENUMERATA „Buchaltera Polskiego" wynosi z przesyłką pocztową lub odnoszeniem do domów w Warszawie kwartalnie zł 4.50, półrocznie zł 8.20, rocznie zł 16. Członkowie Polskiego Zw. Buchalterów-Rzeczoznawców, Buch.-Bilansistów i Ich Pomocników otrzymują pismo bezpłatnie.

CENA OGŁOSZEŃ: połowa strony tytułowej zł 300.—

cała strona przed tekstem	„ 280.—	za tekstem zł 200.—	w treści redakcyjnej zł 350.—
½ „ „ „	„ 150.—	„ „ „ 110.—	„ „ „ 180.—
¼ „ „ „	„ 80.—	„ „ „ 80.—	„ „ „ 100.—
⅛ „ „ „	„ 45.—	„ „ „ 35.—	„ „ „ 60.—

WPŁATY dla „Buchaltera Polskiego" należy uskuteczniać na konto w P. K. O. Nr 18686 — Polski Związek Buchalterów-Rzeczoznawców, Buchalterów-Bilansistów i Ich Pomocników — Warszawa.

Adres Redakcji i Administracji: Warszawa I, Nowogrodzka 20, tel. 8-41-05.

Redaktor i wydawca: *ANTONI JULJAN SZYLLER.*

Druk B-ci Drapczyńskich, Warszawa, Piusa 15.